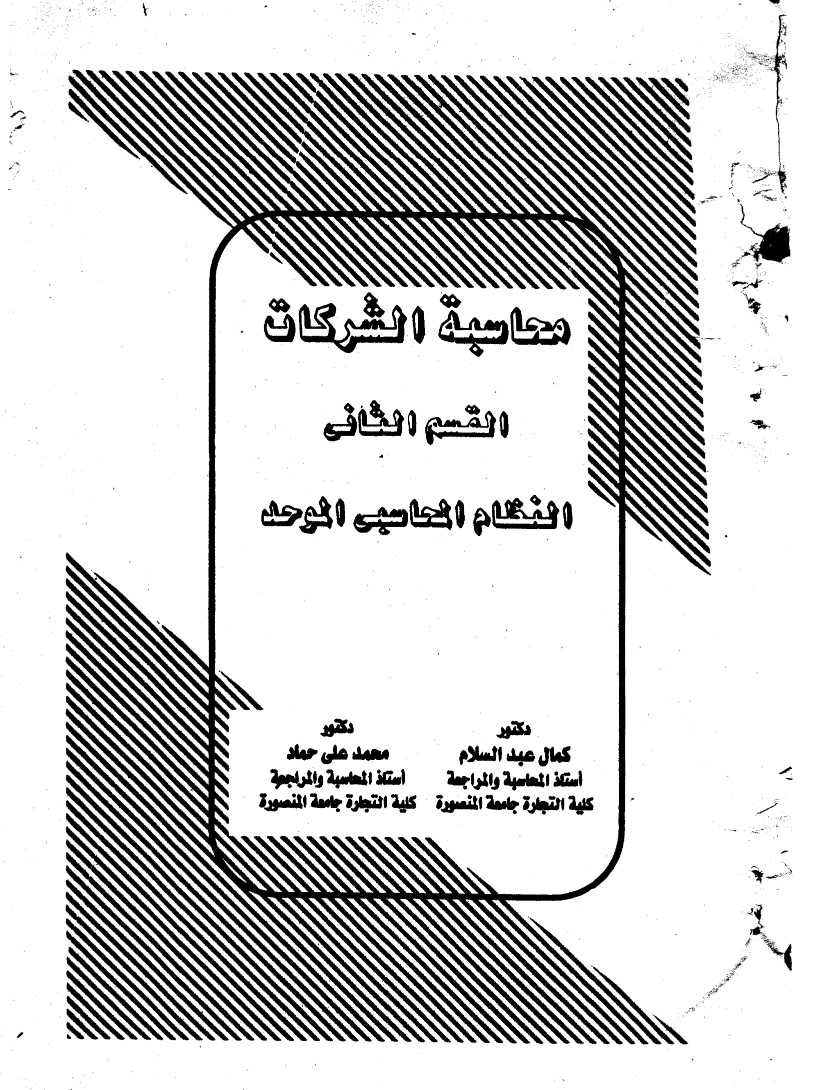


محاسبة الشركات
القسم الثانى
النظام المحاسبى الموحد
دكتور
كمال عبد السلام
أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة جامعة المنصورة
دكتور
محمد على حماد
أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة جامعة المنصورة

بسم الله الرحمن الرحيم

(... سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك أنت العليم الحكيم)



المقــدمة

الحـمد لله الذي علم بالقلـم . الحمـد لله الذي علم الانسان مـا لم يعلم . الحمـد لله الذي بعث في الاميـين رسـولاً منهم يعلمـهم الكتاب والحكمة .

وبـعــد ...

يتناول هذا الكتاب موضوع محاسبة شركات الأموال وتطور النظام المحاسبي فيها الذي صاحب مـختلف مراحل التطور الاقـتصادي اي الذي صاحب هذا المجـتمع . فكانت شـركات الاموال قطـاعاً خاصـاً أي أن أفراد المجـتمع يتجهـون اليهـا كوسيلة لاسـتثمـار مدخراتـهم حيث أن قيـمة أسهمها صغيرة ووسيلة الاستثمار ميسرة وسهلة لكل فرد يمتلك مبلغاً صغيراً يدخره من دخله .

وتطورت شركات الأموال وأصبحت شـركات مختلطة تجمع بين رأس المال العـام ورأس المال الخـاص وأصبحت المشـاركـة بين الدولة كمـمـثلة لجموع وأفراد يمثلون رأسمالية وطنية .

ومنذ صدور قوانين التأميم أصبحت معظم شركات الأموال شركات عامة تمتلكها الدولة .

وفي مجال دراستنا هذه سوف نتعرض لها من خلال قسمين :

- القسم الأول : سـوف نتعرض للمحـاسبة في شركـات الأموال في ظل الملكية الخاصة (قطاع خاص) والملكية المشتركة .
- القسم الثاني : سوف نتعرض للمحاسبة في الملكية العامة من خلال دراسة النظام المحاسبي الموحد .

القسم الأول

المحاسبة في شركات الأموال

(قطاع خاص والملكية المشتركة)

ويتضمن هذا القسم ما يلي :

الباب الأول : المبادىء المحاسبية التي تحكم الشركات المساهمة .

الباب الثاني : التكييف القانوني للشركات المساهمة .

الباب الثالث : رأس المال المملوك ومشاكله المحاسبية .

الباب الرابع : رأس المال المقترض ومشاكله المحاسبية .

الباب الخامس : القوائم المالية في الشركات المساهمة وتوزيعات الأرباح .

الباب السادس : المشاكل المحاسبية لانقضاء شركات المساهمة .

الباب السابع : أنواع أخرى من الشركات المساهمة

(الشركات ذات المسئولية المحدودة - شركات التوصية بالأسهم)

البـاب الأول

المبادىء المحاسبية التي تحكم الشركات المساهمة

إن لفظ المبادىء المحاسبية المقبولة أو المتعارف عليها لشركات المساهمة شاع إستعماله في تقارير المحاسبين والمراجعين القانونيين كنتيجة للعلاقة المتبادلة مؤسسة المحاسبين القانونيين بأمريكا وبورصة الأوراق المالية في الفترة من ١٩٣٢ - ١٩٣٤ حيث تم الإتفاق على نموذج لتقرير المحاسب أو المراجع القانوني ، تم وضعه في كتاب تحت إسم « مراجعة حسابات شركات المساهمة » ، ولقد إستعمل في هذه الرسائل المتبادلة لفظ التطبيقات المحاسبية واتفق فيما اتفق عليه في هذه الرسائل المتبادلة خلال تلك الفترة على أن تقرير المراجع أو مراقب الحسابات بحيث أن يحتوي على ما يلي :

١ - ما إذا كان في رأي المراجع أن الطريقة التي تم بها إعداد الميزانية وحساب الارباح والخسائر تمثل المركز المالي للمشروع ، ونتيجة أعمال المشروع .

٢ - هل يرى المراجع أن الحسابات المملوكة بمعرفة المنشأة مملوكة بطريقة منتظمة ، وأن النظام المحاسبي الذي تتبعه المنشأة يتم تطبيقه من مدة محاسبية إلى مدة محاسبية أخرى دون تغيير [1] .

ولقد كان أول من شرح وناقش هذه المبادىء هي الدراسة التي قام بها باتون وليلتون [2] حيث تم نشر هذه الدراسة لأول مرة سنة ١٩٤٠ بمعرفة جمعية المحاسبين الأمريكيين ، ويمكن تلخيص المبادىء الأساسية التي نبعت منها المبادىء المحاسبية المقبولة فيما يلي :

---

1 - Paul Grady, Enventory of Generally Accepted Accouniting Principles for Business Enterprise, Accounting Research Study No. 7, New York, 1965, PP. 147 .

2 - Paton, W. A. and Littelton A. C., An Introduction to Corporate Accounting Standards American Accounting Association, Monograph No., 3, 1975 .

١ - مبدأ الوحدة المحاسبية . Accounting Unit .
٢ - مبدأ إستمرار المشروع في أعماله . Going Concern .
٣ - مبدأ تتبع النفقات . Cost Attach .
٤ - مبدأ المجهودات والأداء . Efforts & Accomplish .
٥ - التحقيق والدليل الموضوعي . Objective Evidence .

(١) مبدأ الوحدة المحاسبية :

كثر الجدل بين المحاسبين في تفسير طبيعة المشروع كوحدة محاسبية وكان لإختلاف نظرهم أثر ملموس في طبيعة المبادىء العلمية المتعارف عليها والتي ينادون بتطبيقها في الحياة العملية ويمكن إجمال هذا الجدل في وجهتى نظر وهاتين الوجهتين ليست متعارضتين ولكنهما يمثلان مرحلتين من مراحل تطور الفكر المحاسبي .

أ - المشروع ملكية مشتركة (جماعية) .

ب - المشروع شخصية معنوية مستقلة .

أ - مفهوم الملكية المشتركة : قبل منتصف القرن التاسع عشر كانت الوحدة المحاسبية ممثلة في صورة مشروعات فردية أو شركات أشخاص تقوم على؟ أساس شخصية الشركاء والثقة المتبادلة بينهم وفي ذلك الوقت ساد النظام الرأسمالي الحر الذي يتميز بالمنافسة الحرة وسياسة عدم التدخل الحكومي « ومبدأ إتركه يعمل » Laisser Fair ونتيجة هذه الظروف أيد المحاسبون فلسفة الملكية المشتركة وتقوم هذه الفلسفة على فكرة إعتبار المشروع مجموعة من الأشخاص - ملاك المشروع - وأن شخصية المشروع مندمجة في شخصية ملاكه وبذلك فإن مؤيدي فلسفة الملكية المشتركة يعطون الأهمية لعنصر الملكية باعتباره جوهر المشروع .

وفيما يلي بعض الإعتبارات عن تفسير مفهوم الملكية المشتركة وهي :

- إن جوهر أى شركة هو العلاقة التعاقدية بين الأفراد ملاك المشروع والقانون لا يخلق الشركة بل يعطي قوة تنفيذية لهذه العلاقة التعاقدية .

- الملكية : أصول المنشأة مملوكة ملكية جماعية للأفراد الطبيعيين المكونين للجماعة وليست مملوكة للشركة نفسها ، حيث أن الشخص الطبيعي هو محل الحق كما أنها ليست مملوكة لكل أصحاب الأموال في الشركة حيث أن هناك فارقاً جوهرياً بين ملاك المشروع ودائني المشروع ، فالفريق الاول هو الذي تربطه بالمشروع رابطة الملكية ، أما الثاني فتربطه بالشركة علاقة الدائنية والمديونية .
- الإدارة : إن الملاك يفوضون السلطة للإدارة ، وبذلك فإن القائمين على الإدارة بمثابة وكلاء عن أصحاب المشرو ع يعملون بإرادتهم .
- الهدف : الغرض من المشروع هو تحقيق أكبر أرباح ممكنة لأصحاب المشروع وإدارة المشروع ترسم سياسة المشروع لتحقيق هذا الهدف .

ب - المشروع شخصية معنوية مستقلة : في أواخر القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين كان هناك تطور إقتصادي هام نتيجة لظهور الثورة الصناعية وظهور الحاجة إلى تكوين الشركات المساهمة للقيام باستثمار الاموال اللازمة للصناعة وقد تميز هذا النوع الجديد من المشروعات بانفصال الملكية عن الإدارة وبالمسئولية المحدودة للمساهمين ونتيجة لهذا التطور في حجم ونوع المشروعات ظهر نوع جديد من المنافسة أطلق عليه الإقتصاديون المنافسة الإحتكارية وبالتالي ظهرت الحاجة إلى إتباع سياسة التدخل الحكومي وذلك رغبة في حماية المصالح المتضاربة في المشروعات .

وقد أدى هذا التطور إلى ظهور آراء معارضة لفلسفة الملكية المشتركة باعتبارها قاصرة على تفسير طبيعة الشركة أو المشروع في ظل الظروف الجديدة وقد أيدت هذه الآراء فكرة (الشخصية المعنوية) التي تقوم على أساس أن الشركة عبارة عن مجموعة من الأموال ذات وجود وكيان مستقل عن الأفراد الطبيعيين ملاك المشروع والدليل على ذلك أن القانون قد إعترف للشركة بذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للشركاء وللشركة الحق في التقاضي بإسمها وللغير الحق في مقاضاة الشركة عن تصرف الشركاء .

ولقد أدى الإعتراف بالشخصية المعنوية الحقيقية للشركة إلى إنتقال الأهمية من وجهة نظر أصحاب المشروع الى وجهة نظر الإدارة باعتبارها ممثلة للشخصية المعنوية .

والفروض التي تؤكد مفهوم الشخصية المعنوية هي :

- إن جوهر أي مشروع ليست العلاقة التعاقدية بين الافراد ملاك المشروع بل هي مجموعة من الأصول أو الأموال التي يقدمها المستثمرين لاستخدامها في أعمال المشروع سواء كان هؤلاء المستثمرين ملاكاً أو مقرضين .

- **الملكية :** أصول المنشأة مملوكة للشركة نفسها باعتبارها شخصاً معنوياً ، أما أصحاب المشروع فلهم مجرد حق على هذه الأصول ، وحق في الأرباح عندما يقرر مجلس الإدارة التوزيع وحقه في الأصول عند التصفية ، وأساس هذا الرأى أنه لا فرق في نظر أصحاب الشخصية المعنوية بين ملاك المشروع ودائني المشروع حيث أنهم جميعاً في حكم المستثمرين ، كل يقدم أمواله لاستثمارها في أعمال المشروع رغبة في تحقيق عائد على هذه الأموال .

- **الإدارة :** بظهور الشركات المساهمة ظهرت الحاجة إلى إنتخاب مجلس إدارة يقوم بإدارة الشركة نيابة عن المساهمين الذين كثر عددهم لدرجة يصعب معها قيامهم جميعاً بإدارة الشركة – وبذلك ظهرت ظاهرة إنفصال الملكية عن الإدارة وأصبحنا في وضع لا نستطيع معه القول أن المديرين وكلاء عن المساهمين بل أصبحوا وحدة مهنية مستقلة . ترسم سياسة المشروع لا بوحى من المساهمين بل بوحي من المصلحة العامة للشركة باعتبارها شخصاً معنوياً

- **الهدف :** أدى ظهور شركات المساهمة إلى نشأة ما أطلقنا عليه الإدارة المهنية التي ترسم سياسة المشروع لا لتحقيق المصلحة الشخصية بل لتحقيق غرض إجتماعي وهو رفاهية المجتمع ممثلاً في أرباح مناسبة معقولة لأصحاب المشروع ، وأجور عادلة للعمال وخدمة ممتازة أو سلعة جيدة للمستهلك . ونتيجة لهذا التطور في الفكر المحاسبي المتعلق بطبيعة المشروع تأثرت

الفروض والمبادىء العلمية التي تتضمنها نظرية المحاسبة التي تحكم النظام المحاسبي وبدأت تظهر فروض ومبادىء جديدة تتفق مع وجهة نظر الإدارة التي برزت أهميتها في ظل فلسفة الشخصية المعنوية للمشروع .

مدى إنطباق الملكية المشتركة والشخصية المعنوية على أنواع المشروعات المختلفة :

جرت عادة المحاسبين على تطبيق مفهوم الملكية المشتركة على شركات الاشخاص ومفهوم الشخصية المعنوية على شركات المساهمة ولعل ذلك يرجع إلى أن الشخصية المعنوية في شركات المساهمة - أو في شركات الأموال بصفة عامة - أكثر وضوحاً عنها في حالة شركات الاشخاص ، والسبب في ذلك يرجع إلى انه في حالة شركة الأموال يقتصر نشاط الشريك (المساهم على ناحية واحدة من نشاطه الخاص - وهو تقديم حصته في رأس مال الشركة ويكون للشريك نواحي نشاط أخرى تجعله ذات شخصية مستقلة عن الشركة - أما في شركات الأشخاص فيكون نشاط الشريك شاملاً بمعنى أنه يساهم بأمواله وجهوده وهذا مما يجعل من المتعذر فصل نشاط الشركاء عن نشاط الشركة وأدى هذا إلى زوال الشخصية المعنوية أو على الأقل عدم وضوح وجودها في هذه الشركة .

(٢) مبدأ إستمرار المشروع في أعماله :

حياة المشروع مستمرة أو لا نهائية ، وهذا ، يطلق عليه فرض الإستمرار وهذا الفرض يتفق مع التوقع الطبيعي لأصحاب المشروع والإدارة واحتمال التصفية يعتبر حالة إستثنائية . ولا شك أن ظهور شركات المساهمة قد أيد صحة هذا الفرض المنطقي لما تتصف به هذه الشركات من مسئولية محدودة للمساهمين بمقدار حصصهم ، كما أن حياة الشركة لا تتوقف على حياة المساهمين فيستطيع المساهم بيع أو رهن التنازل عن حصته في رأس المال دون أن يؤثر ذلك على حياة الشركة .

وكثيراً من المبادىء العلمية المطبقة في المحاسبة تجد مبررها في فرض الإستمرار وخاصة المبادىء التي تحكم الأصول الثابتة التي تقتنى من أجل تحقيق خدمات طويلة الأجل في المستقبل . وبطبيعة الحال فإن المبادىء التي تحكم التقويم في حالة المشروع المستمر لابد أن تختلف عن تلك التي تحكم حالات التصفية .

وفرض الإستمرار خلق لنا تناقض واضح كان له أكبر الأثر على كثير من المشاكل المحاسبية ففي الوقت الذي نعتبر فيه حياة المشروع غير محدودة نجد أن أصحاب المصالح في المشروع يهمهم معرفة نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي من وقت لآخر خلال حياة المشروع . ولذا إستلزمت الضرورة العملية تقسيم حياة المشروع إلى فترات دورية هي ما يطلق عليه المدة المالية أو المحاسبية تحدد في نهايتها نتيجة أعمال المشروع عن هذه الفترة ومركز المالي في نهاية هذه الفترة .

وتقسيم حياة المشروع إلى فترات قصيرة الأجل ترتب عليه مشاكل عديدة كضرورة فصل العمليات المتعلقة بالمدة المالية الحالية عن العمليات المتعلقة بالمدة المستقبلة وبالتالي ضرورة التفرقة بين العمليات الإيرادية والعمليات الرأسمالية ، وضرورة عمل التسويات الجردية المختلفة المتعلقة بالمصروفات والإيرادات المقدمة والمستحقة ، وضرورة عمل الإهلاكات الخاصة بالأصول الثابته والإحتياطات المختلفة المتعلقة بالأصول المتداولة .

ونود أن نشير إلى حقيقة هامة مرتبطة بفرض الإستمرار وكانت أثراً من آثاره . فإن فرض الإستمرار وما ترتب عليه من ضرورة تقسيم حياة المشروع إلى فترات دورية أدى إلى جعل القوائم المالية للوحدة المحاسبية تظهر نتائج تقريبية مشروطة وليست نتائج محددة على وجه الدقة . بل وأكثر من ذلك فإن صحة هذه النتائج تتوقف على تحقق صحة بعض التقديرات في المستقبل والتي

أخذت في الحسبان عند تصوير هذه النتائج ، فمثلاً فإن تحديد الربح الحقيقي للمشروع لا يمكن أن يتحقق إلا إذا حدد هذا الربح في نهاية حياة المشروع حيث أننا نحدد هذا الربح في نهاية فترة مالية تمثل جزءاً من حياة مستمرة فإن الربح المحقق هو في الواقع ربح تقريبي وصحته تتوقف على تحقيق صحة بعض التقديرات المتعلقة بتحديده كالإهلاكات واحتمال تحصيل الديون طرف الغير . . . وهذا القول ينطبق علي تحديد المركز المالي للمشروع حيث أن تحديد المركز المالي يرتبط ويتأثر بتحديد الربح .

(٣) مبدأ تتبع النفقات :

إن النشاط الإقتصادي للمشروع يتمثل في تجميع المواد والعمل والخدمات الأخرى لتكوين مجموعات جديدة لها منافع جديدة ، وتتبع المحاسبة هذا النشاط الإقتصادي داخل المشروع مثلما تتبع التغيرات بين المشروع والعالم الخارجي .

وتستخدم المحاسبة تجميعات الأسعار لعمليات المبادلة للتعبير عن هذا النشاط فعندما يقوم المشروع بالعملية الإنتاجية باستهلاك المواد بواسطة العمل والقوة الآلية فإن المحاسبة تتبع هذه العملية عن طريق تلخيص وتقسيم المواد وتكلفة العمل وتكاليف الآلة لينتج عن تجميعهم تكلفة الإنتاج .

والنفقات في المحاسبة ليس المقصود منها إظهار قيم فعملية تقسيم النفقات ثم إعادة تقسيمها وتجميعها لا تغير من طبيعتها باعتبار أنها نفقات وأنها تجميعات أسعار ناتجة عن عمليات مبادلة . فالغرض من إعادة تقسيم وتجميعات النفقات هو تتبع المجهودات التي تقوم بها المنشأة لإعطاء المواد وعوامل الإنتاج الأخرى منفعة إضافية .

(٤) مبدأ المجهودات والأداء :

إن إستمرار الشركة في أعمالها يعنى أن الحكم النهائي على نشاطها يقع في المستقبل ولكن القرارات لا يمكن أن تنتظر حتى يتضح هذا في المستقبل .

فالإدارة والمستثمرين والحكومة وتحتاج الجهات التى يعنيها الأمر إلى قراءة دورية عن أعمال المشروع للحكم على مدى تقدم المشروع واتخاذ القرارات.

ويتمثل نشاط المشروع في مجموعة من المجهودات (تجميعات نفقات) وعائد للمشروع نتيجة هذا الأداء (تجميعات وإيرادات) وهذه العملية هي عملية مستمرة ، وتقتضي القياس الدوري للنشاط وتقسيم مجرى هذا النشاط إلى فترات مالية تقابل فيها مجهودات هذه الفترة بأداء هذه الفترة . فالنفقات تحدث ويترتب عليها إما أرباح أو خسائر .

ويترتب على فكرة مقابلة المجهودات بالأداء ضرورة أن يكون عند المحاسب القدرة علي تحديد المجهودات التي ساهمت في تحقيق أداء المدة والمشكلة الأساسية هنا هي في تجميعات النفقات المعلقة حيث يتطلب الأمر تحديد الجزء من هذه التجميعات التي شارك في أداء هذه المدة . ومثال ذلك الإهلاك . فعمل مخصص للإهلاك يعبر عن مبدأ مقابلة المجهودات والأداء عند تطبيقه على نفقة المعدات والآلات والمباني . فمخصص الإهلاك لا يتغير مع مقدار التغير في الدخل لأن الدخل ينتج عن تضافر العديد من الخدمات ، ومنها تلك الخدمات التي تؤديها الآلات والمعدات والمباني . فالدخل يتم قياسه عن طريق مقابلة النفقات بما فيها مخصص الإهلاك - مقابل الإيرادات متمثلة في السلع والخدمات المباعة للعملاء .

ويمكن أن يطلق علي عملية مقابلة المجهودات بالأداء أنها عملية مقابلة طويلة الأجل . ولا تقتصر عملية المقابلة على عملية تأجيل نفقات معينة ، ولكن عند إحتساب المقابلة يجب أن تشمل المكاسب غير المنتظرة وهي عبارة عن زيادة في أصول المشروع دون أن يكون هناك مجهود يذكر للحصول على هذه المكاسب ومن ثم لا تعتبر جزءاً من إيرادات التشغيل خسائر غير متعلقة بالتشغيل فهي عبارة عن نقص في أصول المشروع لا يمكن تفسيره علي أنه مجهود للحصول على أداء .

(٥) مبدأ التحقيق والدليل الموضوعي :

. مفهوم هذا المبدأ في المحاسبة أن الإيرادات لا يجوز إثباتها في الدفاتر إلا علي اساس دليل موضوعي تتمثل في عملية بيع حقيقية لأشخاص مستقلين عن المشروع والمصروفات لا يجوز تسجيلها إلا بناء على مستند مؤيد للعملية . وهذا الدليل هو الأثاث الذي يمكن عن طريقه التحقق من صحة العمليات المسجلة بالدفاتر .

والتحقيق معناه تقديم الحقائق واختبار دقة هذه الحقائق والدليل هو الوسيلة للوصول إلى الحقيقة أو تقديم إثبات . ولما كانت أقصى درجات الموضوعية والتحقق المستندي هي المستند الخارجي المتمثل في فاتورة الشراء للحصول على أصل أو خدمة فقد إستخدم مبدأ الموضوعية لدعم فكرة النفقة التاريخية في المحاسبة ولكن فكرة (المستند الخارجي) لا تغطي كل العمليات المحاسبية ، ولا تحل المشاكل المحاسبية . فهي لا تتعرض بالمشاكل المتعلقة بتوزيع النفقات بين الاصول الثابتة والمخزون السلعي وبين المصروفات . ولا تعرض للمشاكل المتعلقة بتوزيع النفقات بين مختلف المدد . فالمعالجة المحاسبية لهذه المشاكل تعتمد علي قرارات وتقديرات بواسطة أشخاص يعتمدون في حلها على حكمهم الشخصي وآرائهم بعد الاخذ في الإعتبار كل الحقائق والظروف المحيطة

ولما كانت الموضوعية بمعناها التقليدي لا تصلح للتطبيق علي كل عمليات المشروع ولقد هدى هذا بالبعض إلى القول بأن مبدأ الموضوعية ليس بالمبدأ الجامد ولكنه مبدأ مرن وأن الأدلة المؤيدة في المحاسبة لها درجات متفاوتة من الموضوعية مسألة نسبية فأقصى درجات الموضوعية هي أمر مرغوب فيه ويسعى المحاسب للوصول إليه علي ان لا يتعارض ذلك لوجهة النظر الطويلة الاجل التي تنظر إلى المنشأة على أنها مستمرة في أعمالها . والبعض الآخر يرى أن مبدأ الموضوعية جزء من مبدأ أكثر إتساعاً وأكثر فائدة وهو مبدأ مدي الإعتماد علي البيانات المحاسبية متضمناً مستندات الشراء والبيع وقائم على أساس نظام سليم للرقابة الداخلية بالمنشأة .

الباب الثاني
التكييف القانوني لشركات المساهمة

مقدمة :

ظهرت الشركة المساهمة مع قيام الثورة الصناعية وبعد أن فشل نظام الشركة العادية (شركة العائلة) أو شركة التضامن في تلبية الإحتياجات التحويلية للمشارع الكبيرة ، لذلك شرعوا في تأسيس شركات على اساس تجميع الأموال من أكبر عدد ممكن من الناس ، بحيث يسهم كل منهم في تمويلها ، وقد أعطى المشروع الشكل القانوني (الشخصية الإعتبارية أو (الشخصية المعنوية) المستقلة لهذا المال المملوك لمجموعة المساهمين وسمى بالشركة المساهمة ولقد تطورت الشركة المساهمة مع تقدم وتطور الصناعات والإختراعات ودخلت ميدان الإستثمار في كل أوجه النشاط الجديدة التجارية والصناعية ، بسبب قدرتها على استقطاب الأموال من أعداد متزايدة من الناس ومن حيث قدرتها على تخطي الحدود السياسية حيث أصبحت تسمى شركات متعددة الجنسية ، كما ظهرت المنشآت ذات الأقسام والفروع والتي وفر لها حجمها الكبير إستثمارات وإمكانيات هائلة جعلتها قادرة على تبني برامج دائمة للبحث العلمي والتطوير ، ويسر لها تقديم خدماتها بتكاليف متناقصة من سنة لأخرى بما فتح المجال أمامها للازدهار والاستمرار ، أضف إلى ذلك إمكانيات هذه الشركات مكنتها من وضع حلول جديدة لمشاكل قديمة مثل :

- وضع برامج لتحسين الاحوال الصحية للعاملين بهذه الشركات .
- تحسين البيئة المحيطة بالشركة .

وفي تطور آخر لكل شركات الأموال أصبحت شركات مختلطة تجمع بين رأس المال العام ورأس المال الخاص وأصبحت المشاركة بين الدولة كممثلة للمجتمع وأفراد يمثلون رأسمالية وطنية ، ومنذ صدور قوانين التأمين أصبحت معظم شركات الأموال شركات عامة تمتلكها الدولة فيما عدا عدد قليل منها ظل

شركة مشتركة بين رأس المال العام والخاص ومع إنهيار النظام الشيوعي وفشل المؤسسات العامة في معظم الدول ذات التوجه الإشتراكي - إنهار شكل المؤسسة العامة والمشروع العام . وتجري العودة في المرحلة الحاضرة إلى العودة إلى الشركة المساهمة كبديل وهو ما أطلق عليه (الخصخصة) وهذا يعني أن شكل الشركة المساهمة قد ظل ملبياً لحاجة الجمهور وسيظل في المستقبل المنظور القانوني المناسب الذي ينظم الجهود الجماعية لفئات عديدة من الشعب .

وفي مجال دراستنا هذه سوف نتعرض للتكييف القانوني للشركات المساهمة من الجوانب الآتية :

١ - تعريف الشركة المساهمة .

٢ - خصائص الشركة المساهمة .

٣ - إجراءات تكوين الشركة المساهمة في القطاع الخاص .

٤ - إدارة الشركة المساهمة في القطاع الخاص .

٥ - تكوين وإدارة شركات المساهمة في القطاع العام .

أولاً : تعريف الشركة المساهمة :

نص القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الخاص بالشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة المادة الثانية « شركة المساهمة هي شركة ينقسم رأس مالها إلى أسهم متساوية القيمة ويمكن تداولها على الوجه المبين بالقانون » .

وتقتصر مسئولية المساهم علي أداء قيمة الاسهم التي اكتتب فيها ولا يسأل عن ديون الشركة إلا في حدود ما إكتتب فيه من أسهم .

ويكون للشركة إسم تجاري يشتق من الغرض من إنشائها ولا يجوز للشركة أن تتخذ من أسماء الشركاء أو إسم أحدهم عنواناً لها .

ومن هذا التعريف نود أن نلفت النظر إلى عدة صفات هامة لشركة

المساهمة كافية لتمييزها عن الشركات الاخرى وهذه الصفات هي :

١ - الشركة المساهمة كأية شركة أخرى عبارة عن عقد أو إتفاق تعقده يجمع عليه المؤسسون .

٢ - قابلية الحصص (الأسهم) للتداول في سوق رأس المال على الوجه المبين بالقانون .

٣ - الشركة المساهمة شخصية معنوية أو إعتبارية منفصلة عن شخصية الأفراد المكونين لها ، ويكون للشركة إسم تجاري يشتق من الغرض من إنشائها .

٤ - المسئولية المحدودة للمساهم بقيمة الاسهم التي إكتتب فيها فقط .

٥ - لتكوين الشركة المساهمة لابد من إتباع إجراءات معينة نص عليها القانون .

ثانياً : خصائص الشركات المساهمة :

تتميز الشركات المساهمة عن غيرها من الاشكال التنظيمية في مجال النشاط الإقتصادي بمجموعة من الخصائص أهمها :

١ - إن إعتبار شركة المساهمة شخصاً معنوياً أدى إلى وجود بعض الخصائص التي يتميز بها هذا النوع من الشركات ومنها أن أصبح لها ذمة مالية مستقلة فيمكنها أن تكتسب الحقوق وتلتزم بالإلتزامات مثلها مثل أى شخص طبيعي وبهذا الوضع أصبحت مستقلة عن الأشخاص الذين يشتركون في تكوينها فلا تتأثر بما يتعرض له هؤلاء من مرض أو وفاة ، أو مشاكل مالية وقانونية قد يؤدى إلي إفلاسها ، وبذلك يمكنها أن تستمر طالما كانت هناك ضرورة لاستمرارها .

٢ - إن رأس المال مقسم إلى وحدات صغيرة القيمة (أسهم وبذلك أتيحت الفرصة للقاعدة العريضة من صغار المدخرين للاشتراك في هذا لانوع من الاستثمار .

٣ - إن مسئولية الشريك في هذه الشركات تتحدد بمقدار ما تعهد به من حصة

في رأس المال ، فإذا عجزت الشركة عن الوفاء بالتزاماتها تجاه الغير لا يتمكن الدائنون من مطالبة الشركاء (المساهمون) من أموالهم الخاصة . وبذلك أتيح لأصحاب الثروات الكبيرة الإسهام في تكوين هذه الشركات دون خوف على اموالهم الخاصة من الضياع .

٤ - إن أسهم الشركة قابلة للتداول بالطرق التجارية وهي :

- التسليم في حالة الأسهم لحامله .
- القيد في دفاتر الشركة في حالة الاسهم الإسمية .
- التظهير في حالة الاسهم لأمر أصحابها .

وبذلك لم يعد الشريك حبيس حصته في رأس المال ، إذ يمكنه الإنسحاب من الشركة في أي وقت يشاء دون أن يؤدي ذلك إلى حلها والإضرار بماليتها ، إذ أن الشريك الذي يريد الإنسحاب عليه أن يجد من يحل محله كشريك في الشركة وتتم التسوية المالية فيما بينهما دون تدخل الشركة . ومع هذا يجوز النص في القانون النظامي للشركة على تعديل قبول شركاء جدد على موافقة مجلس الإدارة . مثل هذا النص قد يستهدف حماية مصالح قومية أو حماية مصالح مجموعة من المساهمين ، ولذلك لا يجب أن ينظر إليه على أنه يقضي على حرية التداول ولكن على أنه ينظمها .

٥ - أن العدد الكبير للمساهمين في التمويل يحول دون إشتراكهم بشكل مباشر في إدارة لاشركة ، ولذلك كان الشركاء يتختارون من بينهم من يوكلونه في القيام بهذه المهام (أعضاء مجلس الإدارة) مع تقرير مكافأة على هذه المهمة تحسب بنسبة ما تحققه الشركة من أرباح وذلك كدافع بديل للحافز الشخصي المباشر الذي يكون قائماً في شركات الاشخاص وفي المنشآت الفردية .

٦ - إن الشركة المساهمة ليس لها عنوان ولذلك سميت باسم Societe Anoyme أي الشركة مجهولة العنوان ، ويمكن أن يطلق على الشركة المساهمة إسم يشتق من الغرض من تكوينها .

ثالثاً : إجراءات تكوين الشركة المساهمة في القطاع الخاص :

يستلزم القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بعض الإشتراطات عند تكوين الشركة المساهمة :

- المؤسسون .
- إجراءات التأسيس .
- الاحكام الخاصة بتأسيس الشركات المساهمة والتوصية بالأسهم .

(١) المؤسسون :

« يعتبر مؤسساً للشركة كل من يشترك إشتراكاً فعلياً في تأسيسها بنية تحمل المسئولية الناشئة عن ذلك » . « مادة ٧ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ » ويسري عليه حكم المادة ٨٩ من هذا القانون .

كما نص القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ في المادة الثامنة أنه لا يجوز أن يقل عدد الشركاء المؤسسين في شركات المساهمة عن ثلاثة ، كما لا يجوز أن يقل هذا العدد عن إثنين بالنسبة لباقي الشركات الخاضعة لأحكام هذا القانون والمقصود بها هنا هي شركات التوصية بالأسهم وشركات ذات المسئولية المحدودة

وإذا قل عدد الشركاء عن النصاب المذكور في الفترة السابقة اعتبرت الشركة منحلة بحكم القانون إن لم تبادر خلال ستة أشهر على الزكثر إلى إستكمال هذا النصاب ، ويكون من يبقى من الشركاء مسئولاً في جميع أمواله عن إلتزامات الشركة خلال هذه المدة .

ويتم تحرير العقد الإبتدائي الذي يبرمه المؤسسون طبقاً للنموذج الذي يصدره الوزير المختص بقرار منه .

ولا يجوز أن يتضمن العقد أية شروط تعفى المؤسسون أو بعضهم من المسئولية الناجمة عن تأسيس الشركة أو أية شروط أخرى ينص على سريانها على الشركة بعد إنشائها ما لم تدرج في عقد التأسيس أو النظام الاساسي .

- **واجبات المؤسسون :**

أ - يكون المؤسسون مسئولين بالتضامن عما إلتزموا به ويعتبر المؤسس الذي إلتزم عن غيره ملزماً شخصياً إذا لم يبين إسم موكله في عقد إنشاء الشركة أو إذا إتضح بطلان التوكيل الذي قدمه .

ب - يجب علي المؤسس أن يبذل في تعاملاته مع الشركة تحت التأسيس أو لحسابها عناية الرجل الحريص ، ويلتزم المؤسسون - على سبيل التضامن - بأية اضرار قد تصيب الشركة أو الغير نتيجة مخالفة هذا الالتزام .

ج - إذا تلقى المؤسس أية أموال أو معلومات تخص الشركة تحت التأسيس كان عليه أن يرد إلى الشركة تلك الأموال وأية أرباح يكون قد حصل عليها نتيجة إستعماله لتلك الأموال أو المعلومات .

د - لا يسري في حق الشركة بعد تأسيسها أي تصرف يتم بين الشركة تحت التأسيس وبين مؤسسيها وذلك ما لم يعتمد هذا لاتصرف مجلس إدارة الشركة .

(٢) إجراءات التأسيس :

تنص المادة ١٥ ، ١٦ ، ١٧ ، ١٨ ، ١٩ ، ٢٠ ، ٢١ ، ٢٢ ، ٢٣ ، ٢٤ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على إجراءات تاسيس الشركات المساهمة والتوصية بالأسهم والمسئولية المحدودة .

وسوف نلقي الضوء على تلك الإجراءات :

أ - يكون العقد الإبتدائي للشركة ونظامها أو عقد تأسيسها رسمياً أو مصدقاً علي التوقيعات التي فيه ، ويجب أن يتضمن بالنسبة إلى كل نوع من أنواع الشركات البيانات التي تحددها اللائحة التنفيذية كما تحدد هذه اللائحة الإقرارات والشهادات التي ترفق بعقد الشركة وكذلك أوضاع التصديق على التوقيعات لدى الجهة الإدارية المختصة .

ب - يصـدر بقـرار من الوزير المختص نموذج لعـقـد إنشـاء كل نوع من أنواع الشركات أو نظامها ، ويشتمل كل نموذج على كافة البيانات والشروط التي يتطلبهـا القـانون أو اللوائح في هذا الشأن ، كما يبين الشروط والأوضاع التي يجوز للشركاء المؤسسين أن يأخذوا بها أو يحذفوها من النموذج ، كما يكون لهم إضافة أي شروط أخرى لا تتنافى مع أحكام القانون أو اللوائح .

ويصدر النموذج بعد موافقة قسم التشريع بمجلس الدولة .

ج - يقدم طلب إنشاء الشركة إلي الجهة الادارية المختصة مرفقاً به ما يأتي :

١ - العقد الإبتدائي ونظام الشركة ، بالنسبة إلى الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم .

٢ - عقد تأسيس الشركة بالنسبة للشركات ذات المسئولية المحدودة .

٣ - كافة الأوراق الأخرى التي يتطلبها القانون أو اللائحة التنفيذية وتنظم اللائحة التنفيذية إجراءات قيد هذه الطلبات وفحصها .

د - يشكل بعـد ذلك بقـرار من الوزير المختص لجنة لفـحص طلبـات إنشـاء الشركات برئاسة أحد وكلاء الوزارة على الأقل وعضوية مسئولين عن إدارة الفتوى المختصة بمجلس الدولة ، والجهة الإدارية المختصة والهيئة العامة لسوق المال وثلاث ممثلين علي الأكثر من الجهات التي تحددها اللائحة التنفيذية . وتتولى الجهة الادارية المختصة أعمال الأمانة بالنسبة إلى هذه اللجنة .

هـ - تصدر اللجنة المشار إليها سابقاً قرارها بالبت في الطلب خلال ستين يوماً على الأكثر من تاريخ تقديم الأوراق مستوفاة إليها ، فإذا لم تعترض اللجنة على تأسيس الشركة بكتاب يوجه إلى أصحاب الشأن يبلغ إلى مكتب السجل التجاري المختص خلال هذه المدة إعتبر الطلب مقبولاً ويجوز للمؤسسين أن يمضوا في إجراءات التأسيس ولا يجوز للجنة أن تعترض على تأسيس الشركة إلا بقرار مسبب وذلك في حالة توافر أحد الاسباب الآتية :

- عدم مطابقة العقد الابتدائى أو عقد التأسيس أو نظام الشركة للشروط والبيانات الالزامية الواردة الواردة بالنموذج أو تضمنه شروطاً مخالفة للقانون .
- إذا كان غرض الشركة أو النشاط الذي سوف تقوم به مخالفاً للنظام العام والآداب .
- إذا كان أحد المؤسسين لا تتوافر له الأهلية اللازمة لتأسيس الشركة .
- إذا كان أحد المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة لا تتوافر فيه الشروط المنصوص عليها في القانون .

ولا تعتبر الموافقة على تأسيس الشركات التي تطرح أسهمها أو سنداتها للاكتتاب العام نهائية إلا بعد إعتمادها من الوزير المختص بعد أخذ رأي الهيئة العامة لسوق المال ، فإذا لم يصدر قرار بشأنها خلال ستين يوماً من تاريخ عرضها عليه إعتبر ذلك بمثابة موافقة علي تاسيس الشركة ويتعين عرض الأمر على الوزير خلال خمسة عشر يوماً على الأكثر من تاريخ موافقة اللجنة .

و - يجب إيداع المبالغ المدفوعة لحساب الشركة تحت التأسيس في أحد البنوك المرخص لها بذلك بقرار من الوزير المختص . ولا يجوز للشركة سحب هذه المبالغ إلابعد شهر نظامها أو عقد تأسيسها في السجل التجاري .

ز - نشر وإشهار عقد الشركة :

١ - تنظم اللائحة التنفيذية إجراءات نشر عقد الشركة ونظامها وأداة الموافقة على التاسيس وذلك سواء بالموافقة على التاسيس ، وذلك سواء بالوقائع المصرية أو النشرة الخاصة التي تصدرها لهذا الغرض أو بغير ذلك من الطرق ، ويكون النشر في جميع الأحوال على نفقة الشركة .
وتكون رسوم التصديق على التوقيعات بالنسبة لعقود الشركات الخاضعة لأحكام هذا القانون بمقدار ربع في المائة من رأس المال بحد أقصى مقداره ١٠٠٠ جنيه سواء تم التصديق في مصر أو لدى السلطات المصرية في الخارج .

وتعفى من رسوم الدمغة ومن رسوم التوثيق والشهر عقود تأسيس هذه الشركات وكذلك عقود القرض والرهن المرتبطة بأعمال هذه الشركات وذلك لمدة سنة من تاريخ شهر عقد الشركة ونظامها بالسجل التجاري مادة ٢١ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

٢ - يجب اشهار عقد الشركة ونظامها بحسب الاحوال بالسجل التجاري ولا تثبت الشخصية الإعتبارية للشركة ولا يجوز لها أن تبدأ أعمالها إلا من تاريخ الشهر في السجل التجاري .

٣ - لا يجوز بعد شهر عقد الشركة والنظام بالسجل التجاري الطعن لبطلان الشركة بسبب مخالفة الاحكام المتعلقة بإجراءات التأسيس .

(٣) الأحكام الخاصة بتأسيس الشركات المساهمة والتوصية بالأسهم حسب القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ :

أ - تقويم الحصص العينية :

إذا دخل في تكوين رأس مال شركة المساهمة أو شركة التوصية بالأسهم أو عند زيادة رأس المال حصص عينية أو معنوية وجب على المؤسسين أو مجلس الإدارة بحسب الأحوال أن يطلبوا إلى الجهة الإدارية المختصة التحقق بما إذا كانت هذه الحصص قد قدرت تقديراً صحيحاً . وتختص بهذا التقدير لجنة تشكل بالجهة المختصة برئاسة مستشار بإحدى الهيئات القضائية ، وعضوية أربعة علي الاكثر من الخبراء في التخصصات الاقتصادية والمحاسبية والقانونية والفنية تختارهم تلك الجهة ، فإذا كانت الحصة العينية مملوكة للدولة أو لإحدي الهيئات العامة أو شركات القطاع العام تعين أن يضم إلى اللجنة ممثلين عن وزارة المالية وبنك الإستثمار القومي ، وتقدم اللجنة تقريرها في مدة أقصاها ستون يوماً من تاريخ إحالة الأوراق إليها .

ويقوم المؤسسون أو مجلس الإدارة بتوزيع تقرير اللجنة علي الشركاء وكذلك الجهاز المركزى للمحاسبات إذا كانت الحصة العينية مملوكة لإحدى

الجهات المبينة سابقاً وذلك قبل الإجتماع الذي يعقد لمناقشته بأسبوعين على الاقل .

ولا يكون تقدير تلك الحصص نهائيا إلا بعد اقراره من جماعة المكتتبين اوالشركاء باغلبيتهم العددية الحائزة لثلثي الأسهم أو الحصص النقدية ، بعد ان يستبعد منها ما يكون مملوكا لمقدمي الحصص المتقدم ذكرها ، ولا يكون لمقدمي هذه الحصص حق التصويت في شان الاقرار ولو كان من اصحاب الاسهم التي قدمت من أجلها ، وجب على الشركة تخفيض رأس المال بما يعادل هذا .

وإذا اتضح أن تقدير الحصة العينية يقل باكثر من الخمس عن القيمة التق قدمت من اجلها ، وجب على الشركة تخفيض رأس المال بما يعادل هذا النقص .

ويجوز مع ذلك لمقدم الحصة ان يؤدي الفرق نقدا كما يجوز له ان ينسحب ولا يجوز ان تمثل الحصص العينية غير اسهم او حصص ثم الوفاء بقيمتها كاملة

ب - انعقاد الجمعية التاسيسية من اختصاصاتها :

١ - انعقاد الجمعية التأسيسية :

تنعقد الجمعية التاسيسية للشركة بناء على دعوة جماعة المؤسسين او موكليهم - في خلال شهر من قفل باب الاكتتاب أو انتهاء الموعد المحدد للمشاركة أو تقديم تقرير بتقويم الحصص العينية أيهما أقرب .

ويكون من حق جميع الشركاء حضور هذه الجمعية أياً كان عدد أسهمهم أو مقدار حصصهم ، وتبين اللائحة التنفيذية إجراءات ومواعيد الدعوة والبيانات اللازمة لها وكيفية نشرها والجهات التي يتمين إبلاغها .

ويتولى رئاسة الجمعية التأسيسية اكبر المؤسسين اسهما او حصة ، وتنتخب الجمعية امين سر وجامعي اصوات ويوقع الرئيس وامين الشر وجامعي الاصوات على محضر الجلسة .

ويشترط لصحة إجتماع الجمعية التأسيسية حضور عدد من الشركاء يمثل نصف رأس المال المصدر على الأقل ، وإذا لم يتوافر في الاجتماع النصاب

القانوني المنصوص عليه في سابقا وجب توجيه الدعوه لاجتماع ثاني يعقد خلال ١٥ يوما من الاجتماع الاول وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات وبيانات الدعوة الثانية ، ويكون الاجتماع الثاني صحيحاً إذا حضره عدد من الشركاء يمثل ربع رأس المال المصدر على الأقل ، وتصدر قرارات الجمعية التأسيسية بأغلبية الأصوات المقررة لأسهم أو حصص الحاضرين ، مالم يتطلب القانون أغلبية خاصة في بعض الأمور .

٢ – إختصاصات الجمعية التأسيسية بالنظر في المسائل الاتية :

- تقويم الحصص العينية على النحو الوارد في هذا القانون .
- تقرير المؤسسين عن عملية تاسيس الشركة والنفقات التي استلزمها .إدخال تعديلات عليه إلا بموافقة المؤسسين والاغلبية العددية للشركاء الممثلين لثلثي راس المال على الاقل .
- المصادقة على إختيار اعضاء مجلس الادارة الاول ومراقب الحسابات .

رابعاً : إدارة الشركة المساهمة في القطاع الخاص :

الاصل في ادارة الشركة المساهمة من حق المساهمين جميعاً الذين يجتمعون في هيئة جمعية عمومية لتبادل الراي في شئون الشركة ولكن كثرة عدد المساهمين وتغييرهم نتيجة لتداول اسهم الشركة في الاسواق الماليه تحول دون عقد الجمعية العامة في فترات متقاربة ، كما يتعذر معه المناقشه المحددة المفيدة في شئون الشركة ، وهذا بالاضافة الى ان عددا كبيرا من المساهمين ليست عندهم المقدرة الادارية ، لذلك تقوم الى جانب الجمعية العامة هيئة محدودة العدد يمكن اجتماعها دوريا وتتولى الادارة الفعلية للشركة ما يطلق عليه (مجلس الادارة) فهناك هيئتان تقومان بالاشراف الاداري هما :

أ – مجلس الادارة .

ب – الجمعية العامة .

أ - مجلس الإدارة :

يتولى ادارة الشركة حسب ما نصت عليه المادة ٧٧ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ مجلس ادارة يتكون من عدد فردي من الاعضاء لا يقل عن ثلاثة تختارهم الجمعية العامة لمدة ثلاث سنوات وفقا للطريقة المبينة بنظام الشركة ، واستثناء من ذلك يكون تعيين اول مجلس ادارة عن طريق المؤسسين لمدة اقصاها خمس سنوات ويجوز للجمعية العامة - في اي وقت - عزل مجلس الادارة او احد اعضائه ولو لم يكن ذلك واردا في جدول الاعمال .

ولا يكون اجتماع المجلس صحيحاً الا اذا حضره ثلاثة اعضاء على الاقل ما لم ينص نظام الشركة على عدد أكبر .

ويجوز ان ينوب أعضاء المجلس عن بعضهم في حضور الجلسات ، بشرط الا تجاوز اصوات المنوبين ثلث عدد اصوات الحاضرين ولا يجوز ان ينوب عضو مجلس الادارة عن اكثر من عضو واحد .

ويجوز ان يتضمن نظام الشركة اوضاع تعيين احتياطيين لمجلس الادارة يحلون محل الاعضاء الاصليين في احوال الغياب او قيام المانع التي تحددها اللائحة التنفيذية ولمجلس الادارة ان يوزع العمل بين جميع اعضائه وفقاً لطبيعةاعمال الشركة كما يكون للمجلس ما يأتي :

- ان يفوض احد اعضائه او لجنة من بين اعضائه في القيام بعمل معين او اكثر او الاشراف على وجه من وجوه نشاط الشركة ، او في ممارسة بعض السلطات او الاختصاصات المنوط بالمجلس .

- ان يندب عضو او اكثر لاعمال الإدارة الفعلية ، ويحدد المجلس الاختصاصات للعضو المنتدب .

ويشترط في العضو المنتدب ان يكون متفرغا للادارة ويجتمع مجلس الادارة بدعوة من رئيسه او بناء على طلب ثلث اعضائه وكلما دعت الحاجة الى ذلك .

يكون للعاملين في شركات المساهمة التي تنشا طبقا لاحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ مـادة ٨٤ « نصت في ادارة هذه الشـركـات وتحـدد اللائحـة التنفيذية طرق وقواعد وشروط إشتراك العاملين في الادارة » ويجب أن ينص نظام الشركة على احدى طرق الاشتراك في الادارة التي تتضمنها اللائحة التنفيذية .

هذا مع مراعاة عدم الإخلال بالأحكام الخاصة بمشاركة العاملين في الإدارة ، ما لم يكن قد نص على شغله لوظيفة رئيسية في الشركة مدة لا تقل عن سنتين .

اما فيما يختص بمكافاة اعضاء مجلس الادارة ، فنصت المادة ٨٨ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ لا يجوز تقدير مكافأة مجلس الإدارة بنسبة معينة في الأرباح باكثر من ١٠ ٪ من الربح الصافي بعد استنزال الاستهلاكات والاحتياطي القانوني والنظامي وتوزيع ربح لا يقل عن ٥ ٪ من رأس المال على المساهمين والعاملين ما لم يحدد نظام الشركة نسبة أعلى .

وتحدد الجمعية العامة الرواتب المقطوعة وبدلات الحضور والمزايا الأخرى المقررة لاعضاء المجلس ، واستثناء من ذلك يكون تحديد مكافآت ومرتبات وبدلات العضو المنتدب بقرار من مجلس الادارة .

الشروط الواجب توافرها في عضو مجلس الادارة :

- لا يجوز أن يكون عضوا في مجلس ادارة اي شركة مساهمة من حكم عليه بعقوبة جنائية او عقوبة جنحة عن سرقة او نصب اوخيانة امانة او تزوير او تفالس او بعقوبة من العقوبات المنصوص عليها في المواد ١٦٢ ، ١٦٣ ، ١٦٤ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .
- لا يجوز تعيين اي شخص عضو في مجلس ادارة شركة مساهمة الا بعد ان يقرر كتابة قبوله التعيين ، ويتضمن الاقرار سنه وجنسيته وأسماء الشركات

التي زاول فيها أي عمل من قبل خلال السنوات الثلاث السابقة .

- لا يجوز تعيين اي شخص عضو في مجلس ادارة شركة تقوم على ادارة او استغلال مرفق عام الا بعد الحصول على موافقة الوزير المشرف على ذلك المرفق أو الوزير المشرف على الهيئة المانحة له .
- يجب أن يقوم عضو مجلس الإداراة مالكاً لعدد من أسهم الشركة لا تقل قيمتها عن الحد المبين بنظام الشركة ، ويشترط ألا يقل عن الحد الوارد باللائحة التنفيذية ويرجع في ذلك الى الاسعار التي يجري التعامل عليها في بورصة الاوراق المالية ، او الى قيمة الاسهم الاسمية ان لم تكن اسهم الشركة قد قيدت في هذه البورصة .
- فيجب ان تكون اغلبية اعضاء مجلس الادارة في اي شركة مساهمة من المتمتعين بجنسية جمهوية مصر العربية .
- لا يجوز لاحد ان يكون عضواً منتدباً بمجلس ادارة اكثر من شركة واحدة من شركات المساهمة التي يسري عليها هذا القانون ويسري هذا الحظر على رئيس مجلس الادارة متى كان يقوم بالإدارة الفعلية على انه يجوز لأي منهم ان يشغل وظيفة العضو المنتدب لشركة مساهمة واحدة اخرى وذلك بموافقة الجمعية العامة لكل من الشركتين .

ب - الجمعية العامة :

لكل مساهم الحق في حضور الجمعية العامة للمساهمين بطريق الأصالة أو النيابة .

ولا يجوز للمساهم من غير أعضاء مجلس الإدارة أن ينيب عنه أحد أعضاء مجلس الإدارة في حضور الجمعية العامة .

ويشترط لصحة النيابة أن تكون ثابته في توكيل كتابي وان يكون الوكيل مساهماً .

إختصاصات الجمعية العامة العادية :

- إنتخاب أعضاء مجلس الادارة وعزلهم .
- مراقبة اعمال مجلس الادارة والنظر في اخلائه من المسئولية .
- المصادقة على الميزانية وحـ / الأرباح والخسائر .
- المصادقة على تقرير مجلس الادارة عن نشاط الشركة .
- الموافقة على توزيع الارباح .
- كل ما يرى مجلس الادارة او الجهة الادارية المختصة او المساهمين الذين يملكون ٥ ٪ من راس المال عرضه على الجمعية العامة .
- كما يختص بكل ما ينص عليه القانون ونظام الشركة .
- ويجب مراعاة أن انعقاد الجمعية العامة العادية لا يكون صحيحاً الا اذا حضره مساهمون يمثلون ربع راس المال على الاقل ما لم ينص نظام الشركة على نسبة اعلى بشرط ألا تجاوز نصف راس المال ، فاذا لم يتوافر الحد الادنى في الاجتماع الاول وجب دعوة الجمعية العامة الى اجتماع ثاني يعقد خلال الثلاثين يوماً التالية للاجتماع الاول ويعتبر الاجتماع الثاني صحيحاً ايا كان عدد الاسهم الممثلة فيه .

إختصاصات الجمعية العامة غير العادية :

- **تعديل نظام الشركة :**

اذا بلغت خسائر الشركة نصف راس المال المصدر وجب على مجلس الادارة ان يبادر الى دعوة الجمعية العامة غير العادية للنظر في حل الشركة او استمرارها .

خامساً : تكوين وادارة الشركات المساهمة في القطاع العام :

بالنسبة لطبيعة الشركات المساهمة في القطاع العام نصت المادة ٣٢ من القانون ٣٢ لسنة ١٩٦٦ (قانون المؤسسات العامة وشركات القطاع العام) على أن شركة القطاع العام وحدة اقتصادية تقوم على تنفيذ مشروع اقتصادي

وفقاً لخطة التنمية التي تضعها الدولة تحقيقا لاهداف الوطن في بناء المجتمع الاشتراكي .

ويشمل المشروع الاقتصادي كل نشاط صناعي او تجاري او مالي او زراعي او عقاري او غير ذلك من اوجه النشاط الاقتصادي .

كما عرفت المادة ٣٣ من القانون السابق شركة القطاع العام بأنها :

١ - كل شركة يمتلكها شخص عام بمفرده أي يساهم فيها مع غيره من الأشخاص العامة .

٢ - كل شركة يساهم فيها شخص عام أو أكثر مع أشخاص خاصة او يمتلك جزءا من رأسمالها ايا كان مقداره وذلك اذا صدر قرار من رئيس الجمهورية باعتبارها شركة قطاع عام .

ويجب ان تتخذ جميع شركات القطاع العام شكل شركة مساهمة .

ومن هذا التعريف يمكننا تلخيص الخصائص التي تتمتع بها شركة القطاع العام فيما يلي :

١ - شركة القطاع العام تنشأ أصلاً باستغلال مشروع اقتصادي سواء كان صناعيا او تجاريا او ماليا او زراعيا او عقاريا . . . كما يتعين ان يكون هذا المشروع مرتبطا ارتباطا وثيقا بخطة التنمية التي تضعها الدولة .

٢ - يساهم في تأسيس شركة القطاع العام شخص عام او اكثر .

٣ - تتخذ شركة القطاع العام شكل الشركة المساهمة .

٤ - يكون لشركة القطاع العام شخصية اعتبارية (مادة ٣٦ من القانون ٣٢ لسنة ١٩٦٦) ولا تثبت للشركة هذه الشخصية إلا من تاريخ شهر نظامها في السجل التجاري .

أما من حيث اجراءات تكوين شركة القطاع العام وتاسيسها فقد نصت المادة ٤١ من قانون المؤسسات العامة على أنه « يعتبر مؤسساً للشركة كل من يشترك إشتراكاً فعلياً في تأسيسها بنية تحمل المثولية الناشئة عن ذلك » .

ويعتبر مؤسساً على وجه الخصوص كل من وقع العقد الابتدائى او طلب الترخيص في تأسيس الشركة او قدم حصة عينية عند تاسيسها .

كما نصت المادة ٤٣ من نفس القانون بانه يصدر بتأسيس الشركة قرارا من الوزير المختص بعد موافقة مجلس الوزراء .

اما بالنسبة لاجراءات النشر فيجب ان ينشر بالجريدة الرسمية القرار الوزاري الصادر بتأسيس الشركة مرفقاً به نظامها الذي يجب ان يكون مطابقاً للنماذج والاوضاع التي يصدر بها قرار من وزير الاقتصاد (مادة ٣٧ ، ٤٤ من قانون المؤسسات العامة) .

كما يجب أن يشهر نظام الشركة في السجل التجاري مادة ٣٦ وان ينشر ملخص هذا النظام في صحيفة الشركات التي تصدرها وزارة لاقتصاد مادة ٤٤ .

أما عن كيفية ادارة شركات القطاع العام فإنها تتمثل في :

١ - مجلس ادارة الشركة :

يشكل مجلس ادارة الشركة من تسع اعضاء على الاكثر يكون من بينهم اربعة اعضاء ممن يعملون فيها ، ويكون تعيين رئيس المجلس والاعضاء المعينون بقرار من رئيس الجمهورية يحدد فيه المرتبات والمكافآت المقررة لكل منهم ومدة عضويته ، يصدر قرار من رئيس الجمهورية بتحديد الشروط الواجب توافرها في المرشحين ، الناخبين وتنظيم اجراءات الترشيح والانتخاب والقواعد الخاصة بها والطعن فيها ومدة العضوية مادة ٥٢ .

٢ - الجمعية العمومية :

في مجلس إدارة المؤسسة التي تتبعها شركة القطاع العام والذي يختص بالمسائل التالية :

أ - وضع الخطط التي تكفل تطوير الإنتاج واحكام الرقابة على جودته وحسن استخدام الموارد المتاحة استخداما اقتصاديا سليما وكل ما من شأنه زيادة وكفاية الإنتاج وذلك بالاشتراك مع الوحدات الاقتصادية التابعة لها .

ب - مساعدة الوحدات الاقتصادية في وضع البرامج الكفيلة بزيادة الصادرات وربطها بخطة الإنتاج والاستهلاك .

ج - اعتماد السياسة التي تقترحها الوحدات الاقتصادية لرفع الكفاية الانتاجية للعاملين .

د - وضع اسس تكاليف انتاج موحدة لمختلف الأنشطة التي تتبع المؤسسة العامة وكذلك وضع معاير معدلات الاداء وذلك بالاشتراك مع الوحدات الاقتصادية.

هـ - متابعة سير العمل في الوحدات الاقتصادية التابعة لها والتنسيق بينها .

و - تنظيم العلاقة بين الوحدات الاقتصادية وحسم ما ينشأ بينها من خلاف .

ز - النظر في التقارير الدورية عن نشاط الوحدات الاقتصادية ومدى ما حققته في تنفيذ الاهداف المقررة لها .

ح - وضع سياسة العمالة بمراعاة الادارة الاقتصادية السليمة للمشروع مادة رقم (١٥) .

كما يختص مجلس إدارة المؤسسة العامة برئاسة الوزير المختص بالنسبة للوحدات الإقتصادية التابعة للمؤسسة بالمسائل الآتية :

أ - اقرار الميزانية ، وحـ / الأرباح والخسائر وتوزيع الأرباح .

ب - تعديل نظام الوحدة الإقتصادية .

ج - إطالة مدة الوحدة الإقتصادية او تقصيرها .

د - زيادة راس مال الوحدة الاقتصادية او تخفيضه ولا يجوز الزيادة الا بعد اداء راس المال الاصلي باكمله على ان يكون ذلك وفقاً لخطه التنمية .

هـ - الترخيص للوحدة الاقتصادية بالتصرف في الاحتياطيات والمخصصات في غير الاغراض المخصصة لها في ميزانية الوحدة .

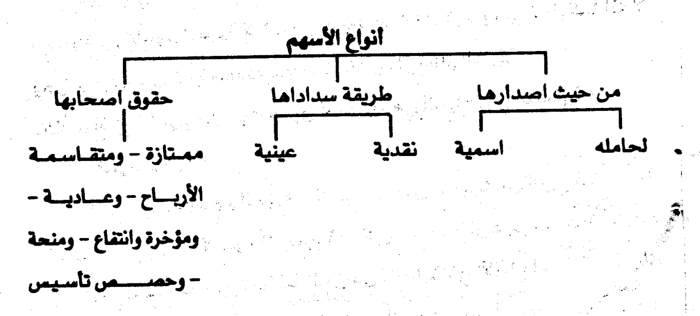
و - ادماج وحدتين او اكثر من الوحدات الاقتصادية التابعة للمؤسسة (مادة ١٧).

الباب الثالث

رأس المال المملوك ومشاكله المحاسبية

يقسم رأس مال الشركة المساهمة إلى أسهم متساوية القيمة ويحدد النظام القيمة الإسمية للسهم بحيث لا تقل عن خمسة جنيهات ولا تزيد على ألف جنيه ، ولا يسري هذا الحكم على الشركات القائمة وقت العمل بهذا القانون ، ويكون السهم غير قابل للتجزئة ولا يجوز إصداره بأقل من قيمته الإسمية كما لا يجوز اصداره بقيمة اعلى الا في الاحوال وبالشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية ، وفي جميع الأحوال تضاف هذه الزيادة الى الاحتياطي القانوني ، ولا يجوز باي حال ان تجاوز مصاريف الاصدار الحد الذي يصدر به قرار من الهيئة العامة لسوق المال .

ويشترط أن يكون رأس المال المصدر مكتتبا فيه بالكامل وأن يقوم كل مكتتب بأداء الربع على الأقل من القيمة الاسمية للاسهم النقدية على أن تسدد قيمة الأسهم الاسمية بالكامل من خلال مدة لا تزيد على عشر سنوات من تاريخ تأسيس الشركة ، وتحدد اللائحة التنفيذية القواعد الخاصة لتداول الاسهم قبل اداء قيمتها بالكامل والتزامات كل من البائع والمشتري وحقوق هذه الأسهم في الارباح والتصويت مادة ٣٢ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .



أولاً : أنواع الأسهم من حيث إصدارها :

١ - أسهم لحاملها :

وهي أسهم تنتقل الملكية فيها بالحيازة - فلا يظهر على هذا السهم اسم مالكه ويتم تداوله بدون الحاجة لاثبات كتابي .

٢ - اسهم اسمية :

اوجب قانون الشركات المصري ان تكون جميع الاسهم اسمية والسهم الاسمي لا يجوز تداوله باثبات ذلك كتابة بدفاتر الشركة ، والتوقيع على ذلك من قبل البائع والمشتري او المتنازل والمتنازل له .

ثانياً : أنواع الأسهم من حيث طريقة سدادها :

١ - أسهم نقدية :

فهي التي تسدد قيمتها نقداً دفعة واحدة أو على أقساط .

٢ - أسهم عينية :

فهي التي تسدد قيمتها في صورة عينية مثل العقارات ومنقولات وحقوق مختلفة - والأسهم العينية لا تصدر الا بعد استيفاء قيمتها بالكامل كما أنه لا يجوز تداولها قبل فترة محددة يحددها القانون أو نظام الشركة .

ثالثاً : أنواع الأسهم من حيث حقوق اصحابها في الارباح وفي التصفية :

١ - أسهم ممتازة :

لحامل هذا السهم الحق في الحصول على نصيبه من الربح قبل حملة الأسهم الأخرى - والأسهم الممتازة قد تكون مجمعة أو غير مجمعة للارباح فالأسهم المجمعة للارباح لحاملها الحق في المطالبة في الارباح المتاخرة والتي لم يحصل عليها نتيجة تحقيق الشركة لخسائر عن بعض السنوات حيث أن حق

هذا السهم يتحدد كنسبة مئوية معينة من القيمة المدفوعة للسهم أو القيمة الإسمية إذا كانت مدفوعة بالكامل والأسهم الممتازة غير المجمعة للأرباح لا يتمتع صاحبها بحق المطالبة في الأرباح المتأخرة - ففي سنوات الخسارة لا يصرف هذا السهم شيء ولا تتراكم حصته في الربح المتأخر .

٢ - أسهم ممتازة متقاسمة الارباح :

مثل الاسهم الممتازة الأخرى يكون لحاملها الحق في الحصول على نسبة مئوية معينة من رأس مال السهم بالاضافة الى نسبة أخرى من الأرباح المتبقية (الفائض أو رصيد حـ / التوزيع بعد توزيع الارباح على باقي المساهمين) .

٣ - الأسهم العادية :

هو أكثر الانواع إنتشار - ولا يكون لحامل هذا السهم امتياز عند توزيع الارباح او عند التصفية - بل يحصل على حقه في أرباح الشركة بعد استيفاء حملة الاسهم الممتازة لحقوقهم .

٤ - الاسهم المؤخرة :

وهي الاسهم التي تخص المؤسسين ، ويكون لحامليها الحق في الحصول على نصيبها من أرباح الشركة بعد دفع نصيب الأسهم الممتازة والعادية ، ويلجأ المؤسسون لهذا النوع من الأسهم باعطاء جمهور المستثمرين الثقة في نجاح أعمال الشركة وتشجيعه على الاكتتاب في الاسهم العادية .

٥ - أسهم الإنتفاع أو التمتع :

ويقتصر وجود هذه الأسهم على شركات الإمتياز وتقوم هذه الشركات عادة علي استهلاك جانب من رأس مالها سنوياً بحجز مبلغ من الأرباح يغطي راس المال المستهلك ، وفي العادة ينص نظام الشركة على إعطاء من تستهلك أسهمه بطريق الاقتراع اسهم انتفاع بدلاً من الاسهم المستهلكة ، وحامل اسهم التمتع له الحق في الارباح ولكن لا يكون له الحق في الاشتراك في نصيب من موجودات الشركة عند التصفية .

٦ - اسهم المنحة :

وهي اسـهـم تمنح بدون مـقـابل لحـملة الاسـهـم عند اتخـاذ قـرار برسـملة إحتياطيات الشركة .

٧ - حصص التأسيس :

وهي حصص تصدر عند تأسيس الشركة بدون قيمة اسمية مقابل تنازل حاملها عن حق امتياز تتمتع به او حقوق او براءات اختراع ، ولحصة التأسيس الحق في الاشتراك في الارباح وفقاً لترتيب معين يرتبه عقد الشركة (يجب الا تزيد نصيب حـصص التـأسيس في الارباح عن ١٠ ٪ من الربح الصـافي بعـد استبـعاد الاحتيـاطي القانوني و ٥ ٪ على الاقل بصفة ربح لرأس المال وليس لحـاملهـا الحق في نتـائج التـصـفـيـة - ويمكن تداول الحـصص بالبـيـع ويتـوقف سعرها في السوق على مقدار نصيبها في ارباح الشركة .

وبخصوص راس مال الشركة المساهمة نجد عدة مفاهيم هي :

١ - راس المال المصرح به (الاسمي) وهو راس المال المحدد في القانون النظامي

٢ - رأس المال المصدر هو راس المال الذي تطرحه الشركة للاكتتاب مع مراعاة الا تؤسس الشركات المساهمة الا اذا تم الاكتتاب في اسهم راس مالها وقام كل مكتتب باداء الربع على الاقل من القيمة الاسمية للاسهم النقدية على ان تسدد قيمة الاسهم النقدية بالكامل خلال مدة لا تزيد على عشر سنوات من تاريخ تأسيس الشركة .

٣ - رأس المال المدفوع :

قد لا تتطلب الشركة من المكتتبين سداد كامل القيمة الاسمية للاسهم المكتتب فيها وانما يحتم القانون بأداء الربع على الاقل من القيمة الاسمية على الاقل بالقيمة الاسمية للسهم ويسمى الجزء المدفوع من رأس المال المصدر « رأس المال المدفوع » .

الفصل الأول

الاسهم النقدية ومشاكلها المحاسبية

تتوقف المعالجة لامحاسبية هنا على ما إذا كانت قيمة السهم قد تم دفعها مرة واحدة ، أو أن قيمة السهم ستدفع على اقساط ، وكذلك نأخذ في الحسبان ما إذا كان الاكتتاب تم تغطيته مرة واحدة أو أكثر من مرة .

مثـال : سداد قيمة السهم مرة واحدة :

اتفق احد رجال الاعمال على تأسيس شركة مساهمة برأس مال قدره ٢٥٠٠٠٠ جنيه عبارة عن ٥٠٠٠٠ سهم القيمة الاسمية لكل سهم منها ٥ جنيهات ولقد تم الاكتتاب في هذه الاسهم في ١ / ٤ بالكامل ، وصدر المرسوم بتكوين الشركة في ١ / ٧ .

نلاحظ أنه لا يجوز إثبات شيء في دفاتر الشركة قبل ٧/١ تاريخ التكوين بل تكون القيود في دفاتر خاصة ، أما في ٧/١ فتجرى القيود التالية في دفاتر الشركة :

٧/١ ٢٥٠٠٠٠ من حـ / البنـك

٢٥٠٠٠٠ إلى حـ / المساهمين

دفع قيمة ٥٠٠٠٠ سهم قيمة اسمية ٥ جنيه

٧/١ ٢٥٠٠٠٠ من حـ / المساهمين

٢٥٠٠٠٠ إلى حـ / راس المـال

تحويل حـ / المساهمين لحـ / راس مال الشركة

- **دفع اسهم الشركة على اقساط :**

يجوز دفع جزء فقط من القيمة الإسمية للسهم ويسمى ذلك قسط الاكتتاب وعند التخصيصي يدفع قسط يسمى (قسط التخصيص) ثم بعد ذلك يدفع الباقي على قسط واحد يسمى (القسط الأخير) أو على قسطين (القسط الأول) (والقسط الأخير) .

والاكتتاب يعتبر ايجابا او عرضا من المستثمر للمساهمة في راس مال الشركة ، والتخصيص يعتبر قبولاً لهذا العرض من قبل الشركة ، ولما كانت عملية الاكتتاب والتخصيص مكملتان لبعضهما البعض فيرى معظم الكتاب فتح حساب واحد لقسطى الإكتتاب والتخصيص بدلاً من فتح حساب مستقل لقسط الاكتتاب وحساب آخر لقسط التخصيص وحسابات الاقساط حسابات وسيطة تثبت بها القيمة المطلوب دفعها عن القسط وذلك (يجعل حساب القسط مديناً وحساب راس المال دائنا) ويثبت سداد هذه الاقساط بجعل حـ / البنك مديناً وحـ / القسط دائناً) وعلى ذلك فإن وجود رصيد مدين في حساب القسط دل ذلك على تاخر بعض المساهمين على سداد الاقساط المستحقة عليهم - اما اذا وجد رصيد دائن لهذا الحساب دل ذلك على أن بعض المساهمين قد دفع مبالغ اكثر من الاقساط المستحقة عليهم .

مثـال :

في ١٩٩٠/٣/١ صدر قرار جمهوري بتأسيس شركة مساهمة برأس مال قدره ١٥٠٠٠٠ جنيه مقسمة إلى ١٠٠٠٠ سهم قيمة كل سهم ١٥ جنيه ونص نظام نظام الشركة على دفع الاقساط على الوجه التالي :

- ٥ جنيه قسط اكتتاب يدفع في ١/١ حتى ١٩٩٠/١/٣١

- ٤ جنيه قسط تخصيص يدفع من ٣/١٠ حتى ١٩٩٠/٣/٢٠
- ٣,٥ جنيه قسط أول يدفع من ٧/١ حتى ١٩٩٠/٧/١٠
- ٢,٥ جنيه قسط أخير يدفع من ١٢/٥ حتى ١٩٩٠/١٢/١٥

بفرض ان الاكتتابات قد تم تغطيتها بالكامل وان الاقساط قد تم سدادها في المواعيد المقررة .

فالمطلوب :

اثبات العمليات السابقة في دفتر اليومية :

الحـــل :

قيود اليومية :

منــه	لـــه	البيـــــان	التاريخ
٥٠٠٠٠		من حـ / البنك	٩٠/٣/١
	٥٠٠٠٠	إلى حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص	
		الاكتتاب في ١٠٠٠٠ سهم بقسط قدره ٥ جنيه عن السهم الواحد	
٥٠٠٠٠		من حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص	٩٠/٣/١
	٥٠٠٠٠	إلى حـ / رأس المال	
		طلب قسط الاكتتاب وقدره ٥ جنيه عن ١٠٠٠٠ سهم	
٤٠٠٠٠		من حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص	٩٠/٣/١٠
	٤٠٠٠٠	إلى حـ / رأس المال	
		طلب اقسط التخصيص بواقع ٤ ج عن السهم	

٤٠٠٠٠		من حـ / البنـــك	٩٠/٣/٢٠
	٤٠٠٠٠	إلى حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص	
		دفع قسط التخصيص بالكامل بواقع ٤ ج عن السهم	
٣٥٠٠٠		من حـ / القسط الأول	٩٠/٧/١
	٣٥٠٠٠	إلى حـ / رأس المـــال	
		طلب القسط الأول بواقع ٣,٥ ج عن السهم	
٣٥٠٠٠		من حـ / البنـــك	
	٣٥٠٠٠	إلى حـ / القسط الأول	
		دفع القسط الأول بواقع ٣,٥ ج للسهم	٩٠/٧/١٠
٢٥٠٠٠		من حـ / القسط الأخير	
	٢٥٠٠٠	إلى حـ / رأس المـــال	
		طلب القسط الأخير بواقع ٢,٥ ج عن السهم	٩٠/١٢/٥
			٩٠/١٢/١٥
٢٥٠٠٠		من حـ / البنـــك	
	٢٥٠٠٠	إلى حـ / القسط الاخير	
		دفع القسط الأخير بواقع ٢,٥ ج عن السهم	

حـ / رأس مال الأسهم

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٥٠٠٠٠	رصيد مرحل	٥٠٠٠٠	من حـ/قسطي ك ، ص ٣/١
		٤٠٠٠٠	من حـ/قسطي ك ، ص ٣/١٠
		٣٥٠٠٠	من حـ/القسط الأول ٧/١
		٢٥٠٠٠	من حـ/القسط الاخير ١٢/٥
١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠	

ملحوظة :

يلاحظ أنه بترحيل القيود السابقة لحساب الأقساط يؤدى إلى إقفالها وذلك لأن المساهمين قاموا بدفع الأقساط في مواعيدها بالكامل .

مثـال :

تغطية الاكتتاب أكثر من مرة :

أصدرت احدي الشركات المساهمة ٥٠٠٠٠ سهم قيمة كل منها ٨ جنيه يسدد منها ٤ جنيه قسط اكتتاب ، ٣ جنيه قسط تخصيص ، ١ جنيه قسط اخير .

وتم الاكتتاب في ٧٥٠٠٠ سهم ، وقررت الشركة تخصيص الاسهم على المكتتبين بطريقة التوزيع النسبي .

والمطلوب :

اثبات قيود اليومية في الحالتين :

أولاً : رد الزيادة الى اصحابها .

ثانياً : حجز الزيادة لسداد الأقساط المتبقية .

الحـل :

أولاً :(رد الزيادة الى اصحابها) :

٣٠٠٠٠٠		من حـ / البنك
	٣٠٠٠٠٠	إلى حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
		الاكتتاب في ٧٥٠٠٠ سهم قيمة اسمية ٨ ج
		بمعدل ٤ ج عند الاكتتاب .

٢٠٠٠٠٠		من حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
	٢٠٠٠٠٠	إلى حـ / رأس المـال
		طلب قسط الاكتتاب وقدره ٤ ج عن ٥٠٠٠٠ سهم
١٠٠٠٠٠		من حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ / البنـــك
		رد الزيادة في ٢٥٠٠٠ سهم × ٤ ج
١٥٠٠٠٠		من حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
	١٥٠٠٠٠	إلى حـ / رأس المـال
		طلب قسط التخصيص ٥٠٠٠٠ سهم × ٣ ج
١٥٠٠٠٠		من حـ / البنـــك
	١٥٠٠٠٠	إلى حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
		سداد قسط التخصيص بالكامل بواقع ٣ ج × ٥٠٠٠٠ سهم
٥٠٠٠٠		من حـ / القسط الاخير
	٥٠٠٠٠	إلى حـ / رأس المـال
		طلب القسط الأخير بواقع ١ ج × ٥٠٠٠٠ سهم
٥٠٠٠٠		من حـ / البنـــك
	٥٠٠٠٠	إلى حـ / القسط الاخير
		سداد القسط الأخير

ثانياً : (حجز الزيادة لسداد الأقساط التالية) :

مثل الحل السابق فيما عدا أن الزيادة وقدرها ١٠٠٠٠٠ جنيه التي سددت مع قسط الاكتتاب لا ترد لاصحابها ، بل تحجز للشركة بغرض استخدامها في سداد الاقساط التالية ورصيد حـ / قسطي الاكتتاب والتخصيص يكون مديناً بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج وذلك لأن مجموع قسطي الاكتتاب والتخصيص ٣٥٠٠٠٠ ج ما تم سداده مع قسط الاكتتاب ٣٠٠٠٠٠ ج ، وبذلك يكون باقي المستحق على المساهمين مبلغ ٥٠٠٠٠ ج فيكون القيد اللازم لاثبات هذه الزيادة :

٥٠٠٠٠ من حـ / البنـــك

٥٠٠٠٠ إلى حـ / قسطي الاكتتاب والتخصيص

أما القيود الخاصة باثبات واستحقاق وسداد القسط الاخير فتكون تماماً كما في الحل أولاً .

التأخير في سداد الأقساط :

إذا تأخر المساهم عن سداد قسط تحتسب فائدة تأخير من تاريخ طلب القسط حتى تاريخ سداده وقد حدد القانون سعر فائدة التأخير بواقع ٦ ٪ ، وإذا لم يقم المساهم بدفع القسط أو الأقساط والفوائد فللشركة الحق في بيع هذه الأسهم بحساب المساهم المتأخر عن الدفع - وتسدد جميع المبالغ المتأخرة في سدادها .ما تبقى بعد ذلك يكون من حق المساهم المتأخر ، وفي حالة عدم كفاية ثمن البيع لسداد كل المستحق ترجع الشركة على المساهم المتأخر بالفرق - وقد تلجأ الشركة إلى إلغاء الأسهم المتأخر سداد أقساطها وتصادر كل ما دفع من اقساط باعتباره مكسباً لها ، وتحتفظ الشركة لنفسها بحق اعادة إصدار هذه الاسهم الملغاة .

مثـال : (على بيع الأسهم لحساب المساهم) :

اصدرت احدى الشركات المساهمة ٢٠٠٠٠ سهم نقدي قيمة إسمية ١٠ ج للسهم الواحد يدفع منها ٥ ج قسط الاكتتاب و ٣ ج قسط تخصيص ، ٢ ج قسط أخير ، وتم الاكتتاب في كل الأسهم ، ودفعت أقساط التخصيص في ميعادها ٤/١ والقسط الأخير في ٦/١ . فيما عدا الاقساط المستحقة على المساهم محمد كمال عن ٢٥٠ سهم - وفي ٧/٣١ قرر مجلس الإدارة تطبيق نظام الشركة وبيع الاسهم وقد اشترى احمد سلطان هذه الأسهم بسعر ١٠,٥ ج للسهم بتاريخه واحتسبت فوائد التأخير بمعدل ٦ ٪ وبلغت مصاريف البيع ١٣ ج .

الحــل :

١٠٠٠٠٠		من حـ / البنك
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
		قيمة المدفوع عن ٢٠٠٠٠ سهم × ٥ ج
		قسط الاكتتاب
١٠٠٠٠٠		من حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ / رأس المـال
		طلب قسط الاكتتاب وقدره ٥ ج × ٢٠٠٠٠ سهم
٦٠٠٠٠		من حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
	٦٠٠٠٠	إلى حـ / رأس المـال
		طلب قسط التخصيص وقدره ٣ ج × ٢٠٠٠٠ سهم

٥٩٢٥٠		من حـ / البنك ١ / ٤
	٥٩٢٥٠	إلى حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
		المدفوع عن اقساط التخصيص بمعدل ٣ ج وتأخر حملة ٢٥٠ سهم
٤٠٠٠٠		من حـ / القسط الأخير
	٤٠٠٠٠	إلى حـ / رأس المـال
		طلب القسط الأخير وقدره ٢ ج × ٢٠٠٠٠ سهم
٣٩٥٠٠		من حـ / البنـــك ١ / ٦
	٣٩٥٠٠	إلى حـ / القسط الأخير
		المدفوع عن القسط الاخير بمعدل ٢ ج وتأخر ٢٥٠ سهم

في هذا المثال نجد ان نتيجة لتأخر المساهم محمد كمال عن دفع قسط التخصيص يظهر رصيد مدين بحساب قسطي الاكتتاب والتخصيص قدره ٧٥٠ ج (٢٥٠ سهم × ٣ ج) وكذلك القسط الاخير ٥٠٠ ج (٢٥٠ سهم × ٢ ج)ولذلك فيفضل فتح حساب للمساهم المتأخر بجعله مديناً بهذا المبلغ وبفوائد التأخير وبالمصروفات - كما يجعل دائناً بثمن بيع الاسهم - واذا ظهر الرصيد دائن بهذا الحساب ، كان هذا الرصيد من حق المساهم المتأخر - اما اذا ظهر الرصيد مديناً فيمثل هذا الرصيد الفرق الذي يجب ان تطالب به الشركة المساهم المتأخر .

١٢٥٠		من حـ / المساهم محمد كمال ٣١ / ٧
		إلى مذكورين
	٧٥٠	حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
	٥٠٠	حـ / القسط الاخير
		إثبات تأخر المساهم محمد كمال عن دفع قسطى التخصيص والاخير عن ٢٥٠ سهم

٣٣		من حـ / المساهم محمد كمال ٣١ / ٧ إلى مذكورين
	٢٠	حـ / فوائد تأخير
	١٣	حـ / مصاريف البيع إثبات فوائد التأخير والمصاريف
٢٦٢٥		من حـ / البنـــك ٣١ / ٧
	٢٦٢٥	إلى حـ / المساهم محمد كمال بيع ٢٥٠ سهم بمعدل ١٠ ج للسهم الواحد
١٣٤٢		من حـ / المساهم محمد كمال ٣١ / ٧
	١٣٤٢	إلى حـ / البنـــك دفع المبالغ المستحقة لمحمد كمال
٢٠		من حـ / فوائد التأخير ٣١ / ١٢
	٢٠	إلى حـ / الأرباح والخسائر

ويظهر رصيد حساب المساهم محمد كمال كما يلي :

حـ / المساهم محمد كمال

٧٥٠	الى حـ/قسطي ك ، ص ٧/٣١	٢٦٢٥	من حـ / البنك ٣١ / ٧
٥٠٠	الى حـ/قسطي ك ، ص ٧/٣١		
٢٠	الى حـ / فوائد تأخير ٧/٣١		
١٣	الى حـ / مصاريف بيع ٧/٣١		
١٣٤٢	الى حـ / البنك ٣١ / ٧		
٢٦٢٥		٢٦٢٥	

ملحوظة :

حسبت فوائد التأخير كما يلي :

الفوائد المستحقة على قسط التخصيص = ٧٥٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{٤}{١٢}$ = ١٥ ج .

الفوائد المستحقة على القسط الأخـــير = ٥٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{٢}{١٢}$ = ٥ ج .

إذن مجموع الفوائد = ١٥.٠+ ٥ = ٢٠ ج .

إلغاء الأسهم ثم إعادة إصدارها :

مثال :

بفرض أن المساهم محمد كمال الذي تأخر عن سداد قسط التخصيص والقسط الاخير قرر مجلس الإدارة الغاء هذه الاسهم ثم اعادة اصدارها بنفس القيمة ١٠ ج للسهم الواحد وتم البيع للمساهم الجديد أحمد سلطان فتكون القيود كما يلي :

يجب تخفيض رأس المال بمبلغ ٢٥٠٠ ج وهي المبالغ السابق ترحيلها اليه ومعلوم ان مادفع من هذا المبلغ ١٢٥٠ ج (تقيد في حساب وسيط يسمى حـ / الاسهم الملغاة) والباقي وقدره ١٢٥٠ ج يمثل الرصيد المدين لكل من حـ / قسط التخصيص والقسط الأخير وبذلك يكون القيد :

٢٥٠٠ من حـ / راس المال

إلى مذكورين

١٢٥٠ حـ / الأسهم الملغاة

٧٥٠ حـ / قسط التخصيص

٥٠٠ حـ / القسط الأخير

تم تثبيت بيع الاسهم الجديدة للمساهم الجديد ودفعه لقيمتها

٢٥٠٠ من حـ / المساهم الجديد أحمد سلطان
٢٥٠٠ إلى حـ / رأس المـــال

٢٥٠٠ من حـ / البنـــــك
٢٥٠٠ إلى حـ / المسـاهم الجديد أحمد سلطان

مصاريف التأسيس :

قبل صدور قرار التاسيس ، يتحـمل كل أو بعض المؤسسون من امـوالهم الخاصة مجموعة من الأعباء للقيام بالدراسات التمهيدية والفنية إلى ان تصبح الشركة شخصية معنوية مستقلة بصدور قرار تكوينها - ومصاريف التاسيس لا ينظر اليها كعبء يجب تحميله لايرادات السنة الاولى للشركة لذا جرى العرف المحاسبي على اعتبار هذه المصروفات كنفقة معلقة على أن يتم استهلاكها على عدد قليل من السنوات - بين ثلاث او خمس سنوات مثلاً - وعند قيام الشركة يدفع مقابل هذه المصاريف للمؤسسين بالقيد الآتي :

xxx من حـ / مصـاريف التأسيس
xxx إلى حـ / البنــــك

وقد تلجا الشركة تحت التاسيس الى تحميل المكتتبين بمصاريف الاصدار بان تطلب الشركة عن كل سهم مبلغ اضافي علاوة على قيمته الاسمية وتثبت هذه المبالغ بجعل حـ / مصاريف التأسيس دائناً بها وحـ / قسطي الاكتتاب والتأسيس مدينا - ويظهر رصيد المبالغ المحصلة من المساهمين نظير مصاريف الإصدار تحت بند مستقل ، ويتم تغطية مصاريف التأسيس بحصيلة مصاريف الإصدار ويتم هذا بالقيد الآتي :

xxx من حـ / مصـاريف الاصدار
xxx إلى حـ / مصاريف التأسيس

واذا زادت مصاريف الاصدار عن مصاريف التأسيس يرحل الفرق الى حـ / الاحتياطي الرأسمالي ولا يجوز اعتبار الفرق من الايرادات القابلة للتوزيع بالقيد الآتي :

xxx من حـ / مصاريف الاصدار

إلى مذكورين

xxx حـ / مصاريف التأسيس

xxx حـ / الاحتياطي الرأسمالي

علاوة إصدار الاسهم :

إن القيمة الإسمية للسهم هي الحد الادنى الذي لا يجوز اصدار السهم باقل منها ، ولكن القانون اباح في حالة زيادة راس المال اصدار الاسهم باكبر من قيمتها الاسمية ، والفرق بين اصدار السهم وقيمته الاسمية يطلق عليها (علاوة اصدار) وطبقا للقانون يرحل هذا الحساب الى حـ / الاحتياطي القانوني ويكون التوجيه المحاسبي كما في المثال التالي :

بفرض ان الجمعية العمومية لشركة مساهمة قررت زيادة رأسمالها باصدار ١٠٠٠٠ سهم قيمته الاسمية ٤ ج بعلاوة اصدار ١ ج وطرحت الاسهم واكتتب فيها الجمهور دفعة واحدة يكون القيد :

٥٠٠٠٠		من حـ / البنـــــك
	٥٠٠٠٠	إلى حـ / المساهمين
		الاكتتاب في ١٠٠٠٠ سهم قيمة اسمية ٤ ج
		وعلاوة اصدار ١ ج

٥٠٠٠٠		من حـ / المساهمين
		إلى مذكورين
	٤٠٠٠٠	حـ / راس المـال
	١٠٠٠٠	حـ / علاوة اصدار
		اصدار ١٠٠٠٠ سهم قيمة اسمية ٤ ج
		وعلاوة إصدار ١ ج
١٠٠٠٠		من حـ / علاوة اصدار
	١٠٠٠٠	إلى حـ / الاحتياطي القانوني
		ترحيل علاوة الاصدار الى حـ/الاحتياطي القانوني

الفصل الثاني

الاسهم العينية ومشاكلها المحاسبية

قد يقدم المكتتبين او المؤسسين حصصاً عينية ، وفي هذه الحالة تصدر الشركة اسهماً عينية واذا كان التشريع المصري يجيز تسديد قيمة الاسهم النقدية على اقساط فان الاسهم العينية يجب ان تكون مسددة بالكامل وقد تكون الحصص العينية المقدمة اما اصول مثل العقارات والآلات والبضائع - وقد تكون اصول وخصوم وحدة قائمة .

القيود الدفترية :

أولاً : تقديم أصول مختلفة :

وفي هذه تجعل هذه الأصول مدينة وحساب المساهمين دائناً - وعند اصدار الاسهم يجعل حـ / المساهمين مديناً وحـ / رأس المال (الأسهم العينية) دائناً :

xxx من حـ / حسابات الأصول المختلفة

xxx إلى حـ / المساهمين

استلام الحصص العينية

---

xxx من حـ / المساهمين

xxx إلى حـ / الاسهم العينية

اصدار الاسهم العينية

ثانياً : تقديم أصول وخصوم منشأة :

xxx من حـ / حسابات الأصول المختلفة

إلى مذكورين

xxx حـ / حسابات الخصوم المختلفة

xxx حـ / حسابات المساهمين (اسهم عينية)

ثم يرحل حـ / المساهمين أسهم عينية الى حـ / رأس المال

xxx من حـ / المساهمين

xxx إلى حـ / رأس المـال

وإذا قدر ثمنا اجماليا للمنشاة المشتراة فقد يكون هناك فرق بين قيمة الاسهم العينية وقيمة الاصول المقدمة – فاذا زادت قيمة الأسهم العينية عن صافي الاصول المقدمة فان الفرق يمثل شهرة المحل ، وفي الحالة العكسية فان الفرق يثبت في حـ / راس المـال (احتياطي تضخم الاصول)

مثـال :

محمد كمال وشريكه شريكان في شركة تضامن وكانت ميزانية الشركة في تاريخ الشراء كما يلي :

أصـول : (المبالغ بالجنيهات) :

٢٠٠٠ عـقـار – ٥٠٠٠ آلات – ٥٠٠ أثاث – ١٢٥٠٠ بضـاعـة – ٥٠٠٠ مدينون – ٤٠٠٠ أوراق قبض – ١٠٠٠ بنـك .

خصوم : (المبالغ بالجنيهات) :

٢٢٥٠٠ رأس المال (١٢٥٠٠ حصة محمد كمال ، ١٠٠٠ حصة أحمد سلطان) - ٤٠٠٠ أوراق دفع - ٣٥٠٠ دائنون .

وقد جاء تقرير الخبير بما يلي :

١ - تقدر القيمة الجارية للعقار بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه - أما الآلات فلم يعمل لها مخصص استهلاك ولا تزيد قيمته الجارية عن ٤٢٥٠ جنيه .

٢ - افلس احد المدينين وعليه للشركة ١٢٥ جنيه ويكون مخصص للديون المشكوك فيها ١٧٥ جنيه .

٣ - تبلغ القيمة الجارية للبضاعة في هذا التاريخ ١٣٢٥٠ جنيه .

٤ - لا ينتقل رصيد البنك للشركة ، وتدفع شركة التضامن مبلغ ٧٥ جنيه أتعاب اللجنة المكلفة باعادة التقييم .

المطلوب :

قيود اليومية في دفاتر الشركة المساهمة بفرض :

١ - ثمن الشراء ٢١٧٠٠ ج (٢١٧٠ سهم عيني قيمة اسمية ١٠ ج) .

٢ - ثمن الشراء ٣٠٠٠٠ ج (٣٠٠٠ سهم عيني قيمة اسمية ١٠ ج) .

٣ - ثمن الشراء ٢٠٠٠٠ ج (٢٠٠٠ سهم عيني قيمة اسمية ١٠ ج) .

الحـــل : أولاً : (بفـــرض ان ثمن الشـــراء ٢١٧٠٠ ج) :

		من مذكورين
٢٥٠٠		حـ / العقـارات
٤٢٥٠		حـ / الآلات
٥٠٠		حـ / الاثاث
١٣٢٥٠		حـ / البضاعة
٤٨٧٥		حـ / المدينون
٤٠٠٠		حـ / اوراق القبض
		إلى مذكورين
	٤٠٠٠	حـ / اوراق الدفع
	٣٥٠٠	حـ / الدائنـون
	١٧٥	حـ / م . د . م . فيها
	٢١٧٠٠	حـ / المساهمين (اسهم عينية)
		ما قدمه محمد كمال وشريكه مقابل ٢١٧٠ سهم عيني كل منها ١٠ جنيه للسهم

ثانياً : ثمن الشراء ٣٠٠٠٠ جنيه :

		من مذكورين
٨٣٠٠		حـ / شهرة المحل
٢٥٠٠		حـ / العقـارات
٤٢٥٠		حـ / الآلات
٥٠٠		حـ / الاثاث
١٣٢٥٠		حـ / البضاعة
٤٨٧٥		حـ / المدينون
٤٠٠٠		حـ / اوراق القبض
		إلى مذكورين
	٤٠٠٠	حـ / اوراق الدفع
	٣٥٠٠	حـ / الدائنـون
	١٧٥	حـ / م . د . م . فيها
	٣٠٠٠٠	حـ / المساهمين (اسهم عينية)
		ما قدمه محمد كمال وشريكه مقابل ٣٠٠٠ سهم عيني كل منها ١٠ جنيه للسهم

٣٠٠٠٠		من حـ / المساهمين (اسهم عينية)
	٣٠٠٠٠	إلى حـ / راس مال الاسهم (عينية)
		اصدار ٣٠٠٠ سهم قيمة اسمية ١٠ جنيه

ثالثاً : ثمن الشراء ٢٠٠٠٠ جنيه :

		من مذكورين
٢٥٠٠		حـ / العقـارات
٤٢٥٠		حـ / الآلات
٥٠٠		حـ / الاثاث
١٣٢٥٠		حـ / البضاعة
٤٨٧٥		حـ / المدينون
٤٠٠٠		حـ / اوراق القبض
		إلى مذكورين
	٤٠٠٠	حـ / اوراق الدفع
	٣٥٠٠	حـ / الدائنـون
	١٧٥	حـ / م . د . م . فيها
	١٧٠٠	حـ / احتياطي الديون
	٢٠٠٠٠	حـ / المساهمين (اسهم عينية)
		ما قدمه محمد كمال وشريكه مقابل ٢٠٠٠٠ سهم عيني كل منها ١٠ جنيه للسهم
٢٠٠٠٠		من حـ / المساهمين (اسهم عينية)
	٢٠٠٠٠	إلى حـ / راس مال الاسهم (عينية)
		اصدار ٢٠٠٠ سهم قيمة اسمية ١٠ جنيه

الباب الرابع

رأس المال المقترض ومشاكلة المحاسبية

تتشابه السندات مع الاسهم في انها وسيلة من وسائل تمويل الشركة ، والاموال التي تحصل عليها الشركة عن طريق اصدار الاسهم يطلق عليها « تمويل داخلي او راس المال المملوك » اما الاموال التي تحصل عليها الشركة عن طريق اصدار السندات فيطلق عليها « تمويل خارجي او راس المال المقترض » .

الفصل الأول

اصدار السندات ومشاكله المحاسبية

يتم اصدار السندات كما يلي :

١ - الاصدار بالقيمة الاسمية :

وفي هذه الحالة يطلب من المكتتب في السند دفع مبلغاً مساوياً لقيمته الاسمية ، ويكون ذلك اذا كان معدل فائدة السند مساوياً لمعدل الفائدة السائد في السوق وقت اصدار السندات .

٢ - اصدار السندات بعلاوة اصدار :

اذا كان سعر الفائدة في السوق اعلى نسبياً من سعر الفائدة السائد في السوق ، فان الشركة تصدر سنداتها بسعر اعلى من القيمة الاسمية .

٣ - اصدار السندات بخصم اصدار :

اذا كان سعر الفائدة السائد في السوق أعلى نسبياً من فائدة السندات فان الشركة تصدر سنداتها بسعر اقل من القيمة الاسمية ويسمى الفرق خصم اصدار .

مثال : على اصدار السندات دفعة واحدة بقيمتها الاسمية :

اصدرت شركة مساهمة ٢٠٠٠ سند ٦ ٪ بقيمة اسمية ١٠ جنيه لكل سند تدفع مرة واحدة عند الاكتتاب في جميع السندات وفي ٣٠ / ٦ تم تخصيص واصدار السندات فتكون القيود كما يلي :

٢٠٠٠٠ من حـ / البنـــك

٢٠٠٠٠ إلى حـ / المكتتبين في السندات

الاكتتاب في ٢٠٠٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ جنيه

٢٠٠٠٠ من حـ / المكتتبين في السندات

٢٠٠٠٠ إلى حـ / قرض السندات

اصدار ٢٠٠٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ جنيه

مثـال : على اصدار السندات بقيمتها الاسمية والسداد على اقساط :

بفـرض في المثـال السـابق ان القيـمـة الاسـمـيـة للسند تسـدد على ثلاث اقساط كما يلي :

٥ ج قسط اكتتاب يدفع من ٦/١ حتى ٦/٣٠ .

٣ ج قسط تخصيص يدفع من ٨/١ حتى ٨/٢١ .

٦ج قسط أخير يدفع من ١٠/١ حتى ١٠/٣١ .

بفـرض ان الاكتتاب تم في جمـيع السندات وان جـميع الاقسـاط طلبت ودفعت في مواعيدها فتكون القيود في يومية الشركة كما يلي :

١٠٠٠٠		من حـ / البنك ٦ / ٣٠
	١٠٠٠٠	إلى حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
		الاكتتاب في ٢٠٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ ج دفع منها ٥ ج
١٠٠٠٠		من حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص ٦ / ٣٠
	١٠٠٠٠	إلى حـ / قرض السندات
		اصدار ٢٠٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ ج دفع منها ٥ ج

٦٠٠٠		من حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص ١ / ٨
	٦٠٠٠	إلى حـ / قـرض السندات
		طلب قسط التخصيص عن ٢٠٠٠ سند بواقع ٣ ج عن السند
٦٠٠٠		من حـ / البنك ٣١ / ٨
	٦٠٠٠	إلى حـ / قسطى الاكتتاب والتخصيص
		دفع قسط التخصيص عن ٢٠٠٠ سند دفع منها ٣ ج للسند
٤٠٠٠		من حـ / القسط الأخير ١ / ١٠
	٤٠٠٠	إلى حـ / قـرض السندات
		دفع القسط الاخير عن ٢٠٠٠ سند بمعدل ٢ ج للسند
٤٠٠٠		من حـ / البنك ٣١ / ١٠
	٤٠٠٠	إلى حـ / القسط الأخير
		دفع القسط الاخير عن ٢٠٠٠ سند بمعدل ٢ ج للسند

الفصل الثاني

فوائد السندات ومشاكلها المحاسبية

فائدة السندات تمثل العائد على الأموال المستثمرة في قرض السندات وفائدة السندات تمثل عبء دوري ثابت تتحمله الشركة بصرف النظر عن نتيجة اعمالها وتستحق على هذه الفوائد ضريبة القيم المنقولة التي تحجز من المنبع وتوردها الشركة لمصلحة الضرائب .

ولقد اثير الجدل بخصوص الفوائد على رأس المال المقترض ومنها فوائد السندات وهل تعتبر عبئا على الايراد ونفقة يجب خصمها من الايرادات قبل الوصول الى صافي الربح ، ام انها تعتبر عبء تخصيص يتم تخصيصه للمقترضين من صافي الدخل ؟

ان الاجابة عن هذا السؤال يتوقف على وجهة النظر التي تعبر عنها .

فمن وجهة نظر حملة الاسهم فان الفائدة على قروض السندات وعلى السندات تعتبر عبئا على الايراد لا يختلف بطبيعته عن تكلفة العمل او المواد او التكاليف الاضافية الاخرى .

اما عن وجهة نظر المستثمر مالك المشروع فان الفائدة على القروض وعلى السندات عبارة عن نفقة في سبيل الحصول على خدمة محددة وهي الحصول على اموال لازمة لاعمال المشروع من المقترضين من حملة السندات ، ووجهة النظر هذه تتفق مع وجهة النظر الضريبية التي ترى في فائدة الاقتراض

تخفيض مسموح به من الايراد قبل الوصول الى صافي الدخل الضريبي .

وعلى عكس ذلك اذا نظرنا الى فائدة الاقتراض من وجهة نظر المنشأة كوحدة اقتصادية وكمركز للنشاط الاداري ، فمن وجهة النظر الادارية فان نفقة التشغيل يجب الا تتأثر بالصورة التي يتم بها تمويل المشروع وبالشكل الذي يتخذه هيكل راس المال فالادارة لا تفرق بين مصادر الاموال سواد كانت عن طريق الاقتراض الداخلي او عن طريق التمويل الخارجي فكل هذه الاموال تكون الادارة مسئولة عن ادارتها - وصافي دخل المشروع يتكون من المبلغ الاجمالي الممكن توزيعه على كل انواع المستثمرين ، ففائدة الاقتراض هذه من وجهة النظر هذه لا يمكن اعتبارها مثل نفقات الانتاج ولكنها تمثل تخصيص للدخل شبيه بالتوزيعات على المساهمين .

وسوف نعالج الفائدة هنا على اساس وجهة النظر الأولى والتي ترى في الفائدة عبئا على الايراد باعتبار ان اعداد البيانات المحاسبية في هذا المرجع موجه اكثر لخدمة اغراض المستثمر والجهات الحكومية - كما انه طبقاً لعقد القرض فان الفائدة واجبة السداد في تاريخ استحقاقها بصرف النظر عن نتيجة الاعمال .

مثال : (١)

اصدرت احدى الشركات المساهمة ١٠٠٠ سند ٥ ٪ بقيمة اسمية ٥٠ جنيه وكانت الفائدة تستحق في ٤/١ من كل عام ، وفي ١٩٩٠/٤/١ طلبت الشركة تحويل ٢٥٠٠ ج لمقابلة فائدة السندات المستحقة فاذا عملت ان ضريبة القيم المنقولة على فوائد السندات كانت ٢٠ ٪ وانه حتى نهاية السنة للشركة في ٦/٣٠ تقدم الى البنك حملة سندات يملكون ٩٠٠ سند فقط .

المطلوب :

١ - قيود اليومية لاثبات ما تقدم - تصوير الحسابات اللازمة .

٢ - بيان اثر هذه العمليات على المركز المالي للشركة في ١٩٩٠/٦/٣٠ .

الحـــل : (قيود اليومية) :

مدين	دائن	البيان
٢٥٠٠		من حـ / فائدة السندات
		إلى مذكورين
	٢٠٠٠	حـ / حملة السندات
	٥٠٠	حـ / مصلحة الضرائب
		اثبات استحقاق الفائدة
٢٥٠٠		من حـ / بنك صرف الفوائد
	٢٥٠٠	إلى حـ / البنك الجاري
		تخصيص حساب لصرف الفوائد
٥٠٠		من حـ / مصلحة الضرائب
	٥٠٠	إلى حـ / بنك صرف الفوائد
		توريد الضريبة المستحقة لمصلحة الضرائب

١٨٠٠		من حـ / حملة السندات
	١٨٠٠	إلى حـ / بنـك صرف الفوائد
		صرف فوائد ٩٠٠ سند بمعدل ٢ ج صافي بعد خصم الضرائب
٢٥٠٠		من حـ / الأرباح والخسائر ٣٠ / ٦
	٢٥٠٠	إلى حـ / فائدة السندات
		تحميل حـ / أ . خ بالفائدة المستحقة عن الفترة

الحسابات اللازمة :

حـ / فائدة السندات

٢٥٠٠	الى مذكورين	٢٥٠٠	من حـ / أ . خ ٣٠ / ٦
	٢٠٠٠ حـ / حملة السندات		
	٥٠٠ حـ / مصلحة الضرائب		
٢٥٠٠		٢٥٠٠	

حـ / بنـك صـرف الفوائد

٢٥٠٠	الى حـ / جاري البنـك ١ / ٤	٥٠٠	من حـ / مصلحة الضرائب
		١٨٠٠	من حـ / حملة السندات
		٢٠٠	رصيد (ميزانية) ٣٠/٦
٢٥٠٠		٢٥٠٠	

حـ / حملة السندات (فوائد)

١٨٠٠	الى حـ/بنك صرف الفوائد	٢٠٠٠	من حـ / فائدة السندات
٢٠٠	رصيد مرحل (ميزانية) ٦/٣٠		١ / ٤
٢٠٠٠		٢٠٠٠	

حـ / الأرباح والخسائر

٢٥٠٠	الى حـ / فائدة السندات		
٢٥٠٠		٢٥٠٠	

أثر هذه العمليات علي المركز المالي :

أصول وارصدة مدينة   خصوم وارصدة دائنة

	اصول متداولة		**خصوم متداولة**
٢٠٠	بنك صرف فوائد	٢٠٠	حملة سندات (فوائد)

مثال (٢) :

في المثال السابق كان مقدار الفائدة ثابتاً من فترة لاخرى اما في حالة استهلاك القرض على اقساط فان رصيد القرض سوف يتناقص من فترة لاخرى ، وبالتالي فان الفائدة المستحقة سنوياً حسب ما اذا كانت السنة المالية للشركة تتفق اولاً مع سنة القرض .

اصدرت احدى الشركات المساهمة في ١٩٩٠/١/١ ٥٠٠٠ سند ٦ ٪ قيمة اسمية ٢٠ جنيه للسند على ان يسدد القرض على ٥ اقساط سنوية متساوية .

المطلوب :

١ – قيود اليومية الخاصة باثبات واستحقاق الفوائد وتسويتها واقفالها في كل من السنة المالية الأولي والثانية .

٢ – حساب فوائد السندات حتى تمام سداد القرض .

أولاً : بفرض ان السنة المالية تتفق مع سنة القرض وهو ٣١ / ١٢ .

ثانياً : بفرض ان القسط السنوي يستحق سداده في ١٠/١ والسنة المالية تنتهي في ١٢/٣١ .

أولاً : اتفاق السنة المالية مع سنة القرض :

الكوبون الأول = ١٠٠٠٠٠ × ٦ ٪ – ٦٠٠٠ جنيه .

الكوبون الثاني = ٨٠٠٠٠ × ٦ ٪ – ٤٨٠٠ جنيه .

الكوبون الثالث = ٦٠٠٠٠ × ٦ ٪ – ٣٦٠٠ جنيه .

الكوبون الرابع = ٤٠٠٠٠ × ٦ ٪ – ٢٤٠٠ جنيه .

الكوبون الخامس = ٢٠٠٠٠ × ٦ ٪ – ١٢٠٠ جنيه .

١٨٠٠٠ جنيه

– قيود اليومية :

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٦٠٠٠		من حـ / فوائد السندات	٩٠/١٢/٣١
	٦٠٠٠	إلى حـ / حملة السندات	
		استحقاق الكوبون الاول	
٦٠٠٠		من حـ / أ . خ	٩٠/١٢/٣١
	٦٠٠٠	إلى حـ / فوائد السندات	
		اقفال حـ / فوائد السندات	
٤٨٠٠		من حـ / فوائد السندات	٩٠/١٢/٣١
	٤٨٠٠	إلى حـ / حملة السندات	
		استحقاق الكوبون الثاني	
٤٨٠٠		من حـ / أ . خ	٩٠/١٢/٣١
	٤٨٠٠	إلى حـ / فوائد السندات	
		اقفال حـ / فوائد السندات	

حـ / فوائد السندات

مبلغ	بيان	مبلغ	بيان
٦٠٠٠	الى حـ/حملة السندات ٩٠/١٢/٣١	٦٠٠٠	من حـ / الأرباح والخسائر ٩٠/١٢/٣١
٦٠٠٠		٦٠٠٠	
٤٨٠٠	الى حـ/حملة السندات ٩١/١٢/٣١	٤٨٠٠	من حـ / الأرباح والخسائر ٩١/١٢/٣١
٤٨٠٠		٤٨٠٠	
٣٦٠٠	الى حـ/حملة السندات ٩٢/١٢/٣١	٣٦٠٠	من حـ / الأرباح والخسائر ٩٢/١٢/٣١
٣٦٠٠		٣٦٠٠	
٢٤٠٠	الى حـ/حملة السندات ٩٣/١٢/٣١	٢٤٠٠	من حـ / الأرباح والخسائر ٩٣/١٢/٣١
٢٤٠٠		٢٤٠٠	
١٢٠٠	الى حـ/حملة السندات ٩٤/١٢/٣١	١٢٠٠	من حـ / الأرباح والخسائر ٩٤/١٢/٣١
١٢٠٠		١٢٠٠	

ثانياً : بفرض ان القسط السنوي يستحق في ١٠/١ من كل عام والسنة المالية تنتهي في ١٢/٣١ وبفرض ان اول اصدار هو ١٩٩٠/١٠/٢ :

الحـل :

سنة ٩٠ السنة الأولى $\frac{١}{٤}$ الكوبون الأول = ١٠٠٠٠٠ × ٦ ٪ × $\frac{٣}{١٢}$ = ١٥٠٠ ج

سنة ٩١ السنة الثانية $\frac{٣}{٤}$ الكوبون الأول = ٤٥٠٠ + ربع الكوبون الثاني ١٢٠٠ = ٥٧٠٠ ج

سنة ٩٢ السنة الثالثة $\frac{٣}{٤}$ الكوبون الثاني = ٣٦٠٠ + ربع الكوبون الثالث ٩٠٠ = ٤٥٠٠ ج

سنة ٩٣ السنة الرابعة $\frac{٣}{٤}$ الكوبون الثالث = ٢٧٠٠ + ربع الكوبون الرابع ٦٠٠ = ٣٣٠٠ ج

سنة ٩٤ السنة الخامسة $\frac{٣}{٤}$ الكوبون الرابع = + ربع الكوبون الخامس ٣٠٠ = ٢١٠٠ ج

سنة ٩٥ السنة السادسة $\frac{٣}{٤}$ الكوبون الخامس = = ٩٠٠ ج

اذن المجموع الكلي = ١٥٠٠ + ٥٧٠٠ + ٤٥٠٠ + ٣٣٠٠ + ٢١٠٠ + ٩٠٠ = ١٨٠٠٠ جنيه

قيود اليومية في السنتين الأولى والثانية :

١٥٠٠		من حـ / فوائد السندات ٩٠/١٢/٣١
	١٥٠٠	إلى حـ / الفوائد المستحقة
		الفوائد المستحقة عن الثلاث شهور
١٥٠٠		من حـ / الأرباح والخسائر ٩٠/١٢/٣١
	١٥٠٠	إلى حـ / فوائد السندات
		إقفال حـ / فوائد السندات

		من مذكورين	
١٥٠٠		حـ / الفوائد المستحقة	٩١/١٠/١
٤٥٠٠		حـ / فوائد السندات	
		إلى حـ / حملة السندات	
	٦٠٠٠	استحقاق سداد الكوبون الاول	
١٢٠٠		من حـ / فوائد السندات	٩١/١٢/٣١
		إلى حـ / الفوائد المستحقة	
	١٢٠٠	الفوائد المستحقة عن الثلاثة شهور	
٥٧٠٠		من حـ / أ . خ	٩١/١٢/٣١
	٥٧٠٠	إلى حـ / فوائد السندات	
		إقفال حـ / فوائد السندات	

حـ / فائدة السندات

١٥٠٠	الى حـ/الفوائد المستحقة ٩٠/١٢/٣١	١٥٠٠	من حـ / الأرباح والخسائر ٩٠/١٢/٣١
١٥٠٠		١٥٠٠	
٤٥٠٠	الى حـ/حملة السندات ٩١/١٠/١	٥٧٠٠	من حـ / الأرباح والخسائر ٩١/١٢/٣١
١٢٠٠	الى حـ/الفوائد المستحقة ٩١/١٢/٣١		
٥٧٠٠		٥٧٠٠	
٣٦٠٠	الى حـ/حملة السندات ٩٢/١٠/١	٤٥٠٠	من حـ / الأرباح والخسائر ٩٢/١٢/٣١
٩٠٠	الى حـ/الفوائد المستحقة ٩٢/١٢/٣١		
٤٥٠٠		٤٥٠٠	
٢٧٠٠	الى حـ/حملة السندات ٩٣/١٠/١	٣٣٠٠	من حـ / الأرباح والخسائر ٩٣/١٢/٣١
٦٠٠	الى حـ/الفوائد المستحقة ٩٣/١٢/٣١		
٣٣٠٠		٣٣٠٠	
١٨٠٠	الى حـ/حملة السندات ٩٣/١٠/١	٢١٠٠	من حـ / الأرباح والخسائر ٩٤/١٢/٣١
٣٠٠	الى حـ/الفوائد المستحقة ٩٤/١٢/٣١		
٢١٠٠		٢١٠٠	
٩٠٠	الى حـ/حملة السندات ٩٣/١٠/١	٩٠٠	من حـ / الأرباح والخسائر ٩٤/١٢/٣١
٩٠٠		٩٠٠	

إصدار السندات بعلاوة :

مثـال : (كيفية إثبات سندات أصدرت بعلاوة) :

أصدرت شركة مساهمة ١٥٠٠ سند بسعر ٥ ٪ وطرحتها للاكتتاب العام في ٩٥/٧/١ وذلك بسعر اسمي ١٠ ج وعلاوة إصدار ٢ ج تدفع مع قسط الاكتتاب (٥) ج في ميعاد أقصاه ٧/١٠ وقد اكتتب الجمهور في ٢٥٠٠ سند ، وعند التخصيص في ٧/١٨ قرر مجلس الإدارة توزيع السندات على المكتتبين توزيعاً نسبياً وحجز الأموال الزائدة لسداد قسط التخصيص وقد سدد باقي قسط التخصيص في ٧/٣٠ .

والمطلوب :

- إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات العملية السابقة .

الحـــل :

البيان	دائن	مدين
٧/١٠ من حـ / البنـــك إلى حـ / قسطي الاكتتاب والتخصيص الاكتتاب في ٢٥٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ ج وعلاوة اصدار ٢ ج وقسط الاكتتاب ٥ ج بما فيه العلاوة	١٧٥٠٠	١٧٥٠٠
٧/١٠ من حـ / قسطي الاكتتاب والتخصيص إلى مذكورين حـ / قرض السندات حـ / علاوة إصدار اصدار ١٥٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ ج وعلاوة اصدار ٢ ج وقسط اكتتاب ٥ ج	 ٧٥٠٠ ٣٠٠٠	١٠٥٠٠
٧/١٨ من حـ / قسطي الاكتتاب والتخصيص إلى حـ / قرض السندات اصدار ١٥٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ ج وقسط التخصيص ٥ ج	 ٧٥٠٠	٧٥٠٠

٥٠٠٠		من حـ / البنـــك ٦/٣٠
	٥٠٠٠	إلى حـ / قسطي الاكتتاب والتخصيص
		إثبات تسديد باقي قسط التخصيص بعد حجز الأموال الزائدة من قسط الاكتتاب

كيفية التصرف في علاوة الاصدار للسندات :

لم يحدد قانون الشركات فيما يختص بعلاوة إصدار السندات كيفية التصرف فيها كما حدد في علاوة إصدار الأسهم ، وتتجه بعض التفسيرات إلى أن علاوة إصدار السندات هي مبلغ رأسمالي كعلاوة إصدار الأسهم تنطبق عليه نفس المعاملة بأن يجعل حـ / الاحتياطي القانوني دائناً بقيمتها وهناك تفسيرات أخرى « ان علاوة اصدار السندات قد حصلت من حاملي السندات في مقابل تمتعهم بسعر فائدة أكبر من السائد في السوق » وبما ان فائدة السندات تحمل لحساب الأرباح والخسائر كمصروف مالي من مصاريف الشركة فيؤدي إلى التقليل من الربح الموزع بهذا القدر فيجب من ناحية أخرى اعتبار علاوة الاصدار ربحاً للشركة يوزع على المساهمين بأن يجعل حـ / أ . خ دائناً به - كما ان هناك اتجاه آخر في التفسير وهو اعتبار علاوة الاصدار ربحاً رأسمالياً يستخدم في استهلاك مصاريف إصدار السندات واستهلاك أي خسائر غير تجارية ولما لم يحدد القانون كيفية التصرف في علاوة إصدار السندات فان الشركة في حل من استخدام اي طريقة من الطرق السابقة غير أننا نتفق مع الراي القائل (١) « بأن علاوة الاصدار ربح رأس مالي لا يوزع على المساهمين بل يستخدم أولاً في استهلاك مصاريف الاصدار ثم يحول الرصيد الى حـ / الاحتياطي القانوني » .

---

(١) د. عبد الفتاح الصحن ، د. أحمد رجب عبد العال ، محاسبة شركات ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، ١٩٧٩ ، صـ ٣٥٦ .

مثال : (تبين كيفية معالجة علاوة إصدار السندات) :

في ١٩٩٤/٧/١ أصدرت احدى الشركات الصناعية ٤٠٠٠ سند ٤ ٪ قيمة اسمية ١٠ ج بعلاوة اصدار ٢ ج تدفع مع قسط التخصيص وكانت شروط الاكتتاب كالآتي :

- قسط اكتتاب ٤ ج ٧/١ - ٧/١٥ .
- قسط تخصيص ٤ ج ٨/١٨ - ٧/٣١ .
- قسط أخير ٤ ج ١٠/١ - ١٠/١٥ .

ولقد اكتتب الجمهور في ٧٠٠٠ سند خصصت بالتناسب واحتجزت الاموال الزائدة من قسط الاكتتاب لمقابلة الأقساط التالية ، وقد صرفت الشركة على اصدار السندات مبلغ ١٦٠٠ ج في ٧/١٥ .

والمطلوب :

١ - إجراء قيود اليومية لاثبات العمليات السابقة .

٢ - تصوير الحسابات اللازمة لاثبات العمليات السابقة علماً بأن الزقساط دفعت في مواعيدها .

الحل : أولاً : قيود اليومية :

مدين	دائن	البيان
٢٨٠٠٠		من حـ / البنـــك ٧/١٥
	٢٨٠٠٠	إلى حـ / قسطي الاكتتاب والتخصيص
		الاكتتاب في ٧٠٠٠ سند قسط اكتتاب ٢ ج
		وعلاوة اصدار ٢ ج
١٦٠٠٠		من حـ / قسطي الاكتتاب والتخصيص ٧/١٥
		إلى مذكورين
	٨٠٠٠	حـ / قرض السندات
	٨٠٠٠	حـ / علاوة إصدار
		اصدار ٤٠٠٠ سند قسط اكتتاب ٢ ج
		وعلاوة اصدار ٢ ج

١٦٠٠٠	 ١٦٠٠٠	من حـ / قسطي الاكتتاب والتخصيص ٧/١٨ إلى حـ / قرض السندات اصدار ٤٠٠٠ سند قسط تخصيص ٤ ج
٤٠٠٠	 ٤٠٠٠	من حـ / البنـــك ٧/٣١ إلى حـ / قسطي الاكتتاب والتخصيص تحصيل باقي قسط التخصيص بعد حجز الاموال الزائدة من قسط الاكتتاب
١٦٠٠٠	 ١٦٠٠٠	من حـ / القسط الأخير ١ / ١٠ إلى حـ / قرض السندات اصدار ٤٠٠٠ سند قسط أخير ٤ ج
١٦٠٠٠	 ١٦٠٠٠	من حـ / البنـــك ١٠/١٥ إلى حـ / القسط الأخير تحصيل ٤٠٠٠ قسط اخير ٤ ج
١٦٠٠	 ١٦٠٠	من حـ / مصاريف الاصدار ٧/١٥ إلى حـ / البنـــك اثبات دفع مصاريف الاصدار بشيك رقم ......
١٦٠٠	 ١٦٠٠	من حـ / علاوة الاصدار ١٠/١٥ إلى حـ / مصاريف الاصدار
٦٤٠٠	 ٦٤٠٠	من حـ / علاوة الاصدار ١٠/١٥ إلى حـ / الاحتياطي القانوني اقفال علاوة الاصدار في الاحتياطي القانوني

ثانياً : تصوير الحسابات اللازمة لاثبات العمليات السابقة :

حـ / السندات (٤ ٪)

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٤٠٠٠٠	رصيد ٣١ / ١٢	٨٠٠٠	من ح/قسطي ك . ص ٧/١٥
		١٦٠٠٠	من ح/قسطي ك . ص ٧/١٨
		١٦٠٠٠	من ح / القسط الأخير ١٠/١
٤٠٠٠٠		٤٠٠٠٠	

حـ / قسطي الاكتتاب والتخصيص

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٦٠٠٠	الى مذكورين ٧/١٥	٢٨٠٠٠	من ح / البنك ١٥ / ٧
١٦٠٠٠	الى ح / قرض السندات ١٨ / ٧	٤٠٠٠	من ح / البنك ٣١ / ٧
٣٢٠٠٠		٣٢٠٠٠	

حـ / القسط الأخير

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٦٠٠٠	الى ح / قرض السندات ٤٪ ١٨ / ٧	١٦٠٠٠	من ح / البنك ١٥ / ١٠
١٦٠٠٠		١٦٠٠٠	

حـ / علاوة الإصدار

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٦٠٠	الى ح / مصاريف الاصدار ١٠/١٥	٨٠٠٠	من ح / قسطي ك ، ص ٧/١٥
٦٤٠٠	الى ح / احتياطي قانوني ١٠/١٥		
٨٠٠٠		٨٠٠٠	

حـ / مصاريف الاصدار

١٦٠٠	الى حـ / البنـــك ٧/١٥	١٦٠٠	من حـ / علاوة الاصدار ١٠/١٥
١٦٠٠		١٦٠٠	

حـ / الاحتياطي القانوني

٦٤٠٠	رصيد مرحل ١٢/٣٠	٦٤٠٠	من حـ / علاوة الاصدار ١٠/١٥
٦٤٠٠		٦٤٠٠	

حـ / البنـــك

٢٨٠٠٠	الى حـ / قسطي ك ، ص ٧/١٥	١٦٠٠	من حـ / مصاريف الاصدار ١٠/١٥
٤٠٠	الى حـ / قسطي ك ، ص ٧/٣١		
١٦٠٠٠	الى حـ / القسط الأخير ١٠/١٥		

إصدار السندات بخصم :

إذا اصدرت السندات بخصم اصدار فإن حـ / السندات يجب أن يجعل دائناً بالقيمة الإسمية للسندات المصدرة ويجعل حـ / خصم الإصدار مديناً بقيمة خصم على السندات المصدرة وخصم الإصدار خسارة رأسمالية للشركة المساهمة يجب استهلاكها ، فهو عبارة عن فائدة مؤخرة تدفع إلى حامل السندات الذي دفع عند بدء القرض مبلغاً أقل من القيمة الاسمية للسند ويرد في نهاية القرض القيمة الاسمية للسند .

وبما ان الخصم يمثل خسارة رأسمالية للشركة كاصل غير ملموس فيجب ان يستهلك الخصم على سنوات القرض فتحمل كل سنة مالية بقسط سنوي

ثابت وذلك إذا كانت قيمة السندات سترد في نهاية ميعاد معين والسبب في تحميل الحسابات الختامية بالقسط الثابت يمثل خصم الاصدار موزعاً على سنوات القرض هو ان سنة من سنوات القرض قد تمتعت بالقرض كله الذي اصدر على شكل سندات .

فاذا اصدرت شركة مساهمة في ١٩٩١/١/١م سندات ٥ ٪ بقيمة اسمية ١٠٠٠٠٠ ج وبخصم اصدار ٢٠٠٠٠ ج علي أن ترد السندات بعد ٢٠ سنة بالقيمة الاسمية فإنه في نهاية ١٩٩١ يحمل حـ / أ . خ بفائدة قدرها ٥٠٠٠ ج وخصم اصدار ١٠٠٠ ج ، وفي نهاية ١٩٩٢ يحمل حـ / أ . خ بنفس المبلغ وهكذا حتى تاريخ رد السندات بقيمتها الاسمية . واذا اصدرت السندات في خلال السنة المالية للشركة فأن المبلغ الذي يحمل لحساب الأرباح والخسائر عن السنة الأولي للقرض يحسب على اساس المدة من تاريخ القرض الي نهاية السنة التجارية ، أما السنوات التالية فيحسب القسط على اساس سنة كاملة .

مثــال : (علي خصم الإصدار) :

اصدرت احدي الشركات المساهمة ١٥٠٠ سند ٥ ٪ طرحتها للاكتتاب العام في ٩٥/٦/١ وذلك بسعر ٨ ج علماً بأن القيمة الاسمية للسند ١٠ ج تدفع مرة واحدة عند الاكتتاب في ميعاد أقصاه ٩٥/٦/٢٠ وقد تم الاكتتاب في جميع السندات وفي ٦/٢٥ تم تخصيص واصدار السندات **فتكون قيود اليومية :**

١٢٠٠٠		من حـ / البنــك ٩٥/٦/٢٠
	١٢٠٠٠	إلى حـ / المكتتبين في السندات
		الاكتتاب في ١٥٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ ج بسعر ٨ ج دفعت بالكامل
		من مذكورين ٩٥/٦/٢٥
١٢٠٠٠		حـ / المكتتبين في السندات
٣٠٠٠		حـ / خصم اصدار السندات
	١٥٠٠٠	إلى حـ / قرض السندات
		اصدار ١٥٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ ج وخصم ٢ ج

مثـــال : (يبين كيفية التصرف في خصم اصدار السندات) :

اصـدرت شـركة مسـاهمـة في ٩١/٥/١ عـدد ١٠٠٠ سند قيمـة السند الاسمية ١٠ ج بخصم اصدار ١,٥ ج علي ان يرد القرض بعد ٥ سنوات فاذا علمت ان السنة المالية للشركة تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام وقد قررت الشركة استهلاك الخصم على مدي عمر القرض .

فالمطلوب : تصوير حـ / خصم الاصدار

حـ / خصم الاصدار

من حـ / الأرباح والخسائر ٩١/١٢/٣١	٢٠٠	الى حـ/قرض السندات ٩١/٥/١	١٥٠٠
رصيد مرحل ٩١/١٢/٣١	١٣٠٠		
	١٥٠٠		١٥٠٠
من حـ / الأرباح والخسائر ٩٢/١٢/٣١	٣٠٠	رصيد منقول ٩٢/١/١	١٣٠٠
رصيد مرحل ٩٢/١٢/٣١	١٠٠٠		
	١٣٠٠		١٣٠٠
من حـ / الأرباح والخسائر ٩٣/١٢/٣١	٣٠٠	رصيد منقول ٩٣/١/١	١٠٠٠
رصيد مرحل ٩٣/١٢/٣١	٧٠٠		
	١٠٠٠		١٠٠٠
من حـ / الأرباح والخسائر ٩٤/١٢/٣١	٣٠٠	رصيد منقول ٩٤/١/١	٧٠٠
رصيد مرحل ٩٤/١٢/٣١	٤٠٠		
	٧٠٠		٧٠٠
من حـ / الأرباح والخسائر ٩٥/١٢/٣١	٣٠٠	رصيد منقول ٩٥/١/١	٤٠٠
رصيد مرحل ٩٥/١٢/٣١	١٠٠		
	٤٠٠		٤٠٠
من حـ / الأرباح والخسائر ٩١/١٢/٣١	١٠٠	رصيد منقول ٩٦/١/١	١٠٠
	١٠٠		١٠٠

أما إذا كانت شروط اصدار السندات ان يرد على دفعات سنوية فان خصم الاصدار يستهلك بنسبة انتفاع كل سنة من القرض .

ففي السنة الاولى للقرض يكون انتفاعها بالقرض كله وفي السنة الثانية يكون انتفاعها بالقرض ناقصاً الدفعة من القرض التي ردت وهكذا .

فـإذا فـرض ان قـرض السندات ٢٠٠٠ ج لمدة ٥ سنوات يرد خـمس القـرض كل عـام وان سنة القـرض هي السنـة التـجـارية للشـركـة واذا علمت ان خصم الاصدار بلغ ٢٠٠ ج .

فيكون توزيع خصم الاصدار على سنوات القرض كما يلي :

السنة الأولى تنتفع بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه
السنة الثانية تنتفع بمبلغ ١٦٠٠ جنيه
السنة الثالثة تنتفع بمبلغ ١٦٠٠ جنيه
السنة الرابعة تنتفع بمبلغ ٨٠٠ جنيه
السنة الخامسة تنتفع بمبلغ ٤٠٠ جنيه

اي بنسبة ٥ : ٤ : ٣ : ٢ : ١ .

فاذا فرض ان خصم الاصدار ٢٠٠ جنيه :

تحمل السنة الأولى = ٢٠٠ × ٥/١٥ = ٦٣,٦٦٧ جنيه
تحمل السنة الثانية = ٢٠٠ × ٤/١٥ = ٥٢,٣٣٣ جنيه
تحمل السنة الثالثة = ٢٠٠ × ٣/١٥ = ٤٠,٠٠٠ جنيه
تحمل السنة الرابعة = ٢٠٠ × ٢/١٥ = ٢٦,٦٦٧ جنيه
تحمل السنة الخامسة = ٢٠٠ × ١/١٥ = ١٣,٣٣٣ جنيه

٢٠٠,٠٠٠ جنيه

مـثـال :

بين كيفية التصرف خصم الاصدار لو استهلكت السندات علي دفعات سنوية لو فرض في المثال السابق ان القرض سيرد على دفعات متساوية على مدي ٥ سنوات :

فالمطلوب : تصوير حـ / خصم الاصدار .

حـ / خصم الاصدار

١٥٠٠	الى حـ/قرض السندات ٩١/٥/١	٣٣٤	من حـ / الأرباح والخسائر ٩١/١٢/٣١
		١١٦٦	رصيد مرحل ٩١/١٢/٣١
١٥٠٠		١٥٠٠	
١١٦٦	رصيد منقول ٩٢/١/١	٤٣٣	من حـ / الأرباح والخسائر ٩٢/١٢/٣١
		٧٣٣	رصيد مرحل ٩٢/١٢/٣١
١١٦٦		١١٦٦	
٧٣٣	رصيد منقول ٩٣/١/١	٣٣٣	من حـ / الأرباح والخسائر ٩٣/١٢/٣١
		٤٠٠	رصيد مرحل ٩٣/١٢/٣١
٧٣٣		٧٣٣	
٤٠٠	رصيد منقول ٩٤/١/١	٢٣٣	من حـ / الأرباح والخسائر ٩٤/١٢/٣١
		١٦٧	رصيد مرحل ٩٤/١٢/٣١
٤٠٠		٤٠٠	
١٦٧	رصيد منقول ٩٥/١/١	١٣٣	من حـ / الأرباح والخسائر ٩٥/١٢/٣١
		٣٤	رصيد مرحل ٩٥/١٢/٣١
١٦٧		١٦٧	
٣٤	رصيد منقول ٩٦/١/١	٣٤	من حـ / الأرباح والخسائر ٩١/١٢/٣١
٣٤		٣٤	

بيـان حسابي يبين كيفية حساب خصم الاصـدار

اقساط استهلاك الخصم تبعا لسنة القرض				اقساط استهلاك الخصم تبعا لسنة القرض					
السنة المالية المنتهية في	القـرض	السنة	اقسـاط استهلاك الخصـم	٩١	٩٢	٩٣	٩٤	٩٥	٩٦
٣٠ / ٤ / ٩٢	١٠٠٠٠	٥	٥٠٠	٣٣٤	١٦٦				
٣٠ / ٤ / ٩٣	٨٠٠٠	٤	٤٠٠		١٦٧	١٣٣			
٣٠ / ٤ / ٩٤	٦٠٠٠	٣	٣٠٠			٢٠٠	١٠٠		
٣٠ / ٤ / ٩٥	٤٠٠٠	٢	٢٠٠				١٣٣	٦٧	
٣٠ / ٤ / ٩٦	٢٠٠٠	١	١٠٠					٦٦	٣٤
		١٥	١٥٠٠	٣٣٤	٤٣٣	٣٣٣	٢٣٣	١٣٣	٣٤

الباب الخامس

القوائم المالية في الشركات المساهمة وتوزيعات الأرباح حسب القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١م

يحكم توزيع الارباح في شركات الاشخاص عقد الشركة الذي تتمثل فيه ارادة ورضاء الشركاء ، فاذا لم ينص عقد الشركة على كيفية توزيع الارباح فانه يتم توزيعها بين الشركاء بنسبة حصة كل منهم في رأس مال الشركة .

أما في المنشآت الكبرى ، التي تتخذ شكل شركات أموال ، نجد أن المشرع يتدخل في تحديد كيفية توزيع ما حققته الشركة من أرباح وذلك نظراً لما لهذا الشكل القانوني من أهمية بالنسبة لاقتصاديات المجتمع ، ونظراً لتعلقه بالعديد من اصحاب المصالح من المتعاملين معه والعاملين فيه .

لم يضع المشرع المصري نظاماً محدداً لتوزيع الأرباح في الشركات المساهمة ولكنه أورد قيوداً معينة تلتزم الشركات بمراعاتها عند إجراد عملية التوزيع . وبذلك فان عملية توزيع الارباح هذه يحكمها في الشركات المساهمة – ما ورد بقانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م (١) من نصوص متفرقة وكذلك ما يقضي به النظام الأساسي للشركة وما تقرره الجمعية العمومية بهذا الخصوص .

ولقد تضمن قانون الشركات المذكورة ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٩٦ لسنة ١٩٨٢ نصوصا متفرقة في هذا الصدد ويمكن ايضاحها على النحو التالي :

---

(١) القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الخاص بالشركات المساهمة وشركات التوصية البسيطة والشركات ذات المسئولية المحدودة – الصادر بالجريدة الرسمية في اول اكتوبر ١٩٨١ – العدد ٤٠ – المادة ٤٠ ، ٤١ ، ٤٢ ، ٤٣ ، ٤٤ .

الارباح الصافية :

تنص المادة رقم ١٩١ من القرار الوزاري رقم ٩٦ لسنة ١٩٨٢ على ان الارباح الصافية يقصد بها الارباح الناتجة عن العمليات التي باشرتها الشركة خلال السنة المالية ، وذلك بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الأرباح ، وبعد حساب وتجنيب كافة الاستهلاكات والمخصصات التي تقضي الاصول المحاسبية بتجنيبها قبل اجراء اي توزيع باي صورة من الصور .

ويجب اجراء الاستهلاكات وتجنيب المخصصات المشار اليها حتى في السنوات التي لا تحقق فيها الشركة أرباحا ، او تحقق ارباحا غير كافية .

الاحتياطي القانوني :

تنص المادة ٤٠ من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والمادة رقم ١٩٢ من لائحته التنفيذية علي أنه يجب على مجلس الادارة ان يجنب من صافي الارباح المشار اليها بالمادة رقم ١٩١ من لائحته التنفيذية بقانون الشركات المذكور جزء من عشرين على الأقل لتكوين احتياطي قانوني ، ويجوز للجمعية العمومية العامة ، وقف تجنيب هذا الاحتياطي اذا ما بلغ ما يساوي نصف راس المال المصدر ، ويجوز استخدام الاحتياطي القانوني في تغطية خسائر الشركة وفي زيادة راس المال .

وباستقراء نص المادة ٤٠ من قانون الشركات ونص المادة ١٩٢ من تلك اللائحة التنفيذية لذلك القانون ، يمكن استنتاج ان النسبة المذكورة للاحتياطي القانوني تمثل الحد الادنى لما يجب ان تحتجزه الشركة من ارباحها لتقوية مركزها المالي وضمان وجود الأموال الكافية لمواجهة ظروف المستقبل اذا منيت الشركة بخسائر وحتى لا يستأثر المساهمون الحاليون بالارباح كلها .

الاحتياطي النظامي :

تنص المادة ١٩٣ من اللائحة التنفيذية من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ « على ان يجوز ان ينص نظام الشركة على تجنيب نسبة معينة من الارباح الصافية لتكوين احتياطي نظامي لمواجهة الاغراض التي يحددها النظام

ولا يجوز التصرف في الاحتياطيات والمخصصات الأخرى في غير الأبواب المخصصة لها إلا بموافقة الجمعية العامة .

الأرباح القابلة للتوزيع :

تنص المادة رقم ١٩٤ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على ان الارباح القابلة للتوزيع هي الارباح الصافية مستنزلاً منها ما يكون قد لحق براس مال الشركة من خسائر في سنوات سابقة ، بعد تجنيب الاحتياطيات المنصوص عليها في المادتين ١٩٢ ، ١٩٣ من هذه اللائحة وهما الاحتياطي القانوني والاحتياطي النظامي ويجوز للجمعية العامة أن تقرر توزيع كل أو بعض الاحتياطيات التي تملك التصرف فيها ، ويجب أن يتضمن قرار الجمعية في هذا الشأن بيان بأوضاع المال الاحتياطي الذي يجري التوزيع منه .

قواعد توزيع الأرباح :

تنص المادة رقم ١٩٦ من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصري على انه بمراعاة أحكام المواد من ١٩١ الى ١٩٥ من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات تحدد الجمعية العامة بعد اقرار الميزانية وحساب الأرباح والخسائر الأرباح القابلة للتوزيع ، وتعلق ما يخص العاملين والمساهمين ومجلس الإدارة وذلك مع مراعاة ما يأتي :

أولاً : الا يقل نصيب العاملين بالشركة في الارباح التي يتقرر توزيعها نقداً عن ١٠ ٪ ويشترط الا يزيد عن مجموع الأجور السنوية للعاملين بالشركة .

ثانياً : اذا كان النظام يحدد للعاملين نصيب في الارباح يزيد عن ١٠ ٪ ولا يجاوز مجموع الأجور السنوية للعاملين بالشركة ، جنب نصيب العاملين في الزيادة عن ١٠ ٪ في حساب خاص يستثمر لصالح العاملين . ويجوز توزيع مبالغ منه على العاملين في السنوات التي لا تحقق فيها أرباح لسبب خارج عن إرادة الشركة ، أو استخدامه في انشاء مشروعات اسكان او خدمات تعود بالنفع وذلك كله لما يقرره مجلس الادارة .

ويستحق المساهم أو العامل حصة في الأرباح بمجرد صدور قرار الجمعية العامة بتوزيع الارباح . وعلى مجلس الادارة ان ينفذ هذا القرار خلال شهر علي الأكثر من تاريخ صدوره . وتنص المادة ١٢٧ من اللائحة التنفيذية على انه لا يلزم المساهم أو صاحب الحصة أو العامل برد الأرباح التي قبضها بما يتفق وحكم القانون . حتى ولو منيت الشركة بخسائر في السنوات التالية .

ثالثاً : لا يجوز تقدير **مكافأة مجلس الإدارة** بنسبة معينة في الارباح بأكثر من ١٠ ٪ من الارباح التي يتقرر توزيعها . وذلك بعد توزيع نسبة لا تقل عن ٥ ٪ من راس المال علي المساهمين والعاملين ما لم يحدد نظام الشركة نسبة أعلي .

رابعا : في حالة وجود حصص تأسيس أو حصص أرباح فلا يجوز ان يخصص لها ما يزيد عن ١٠ ٪ من الارباح القابلة للتوزيع وذلك بعد حجز الاحتياطي القانوني ووفاء ٥ ٪ على الاقل من راس المال للمساهمين والعاملين .

خامساً : يطبق نظام الشركة في شأن توزيع الأرباح بما لا يخل بالقواعد السابقة .

سادساً : يجوز للجمعية العامة ان تقرر تكوين احتياطيات غير الاحتياطي القانوني والاحتياطي النظامي .

- أحكام عامة على بعض المشاكل المحاسبية عند توزيع الأرباح :

١ - حكم ما يتقاضاه مجلس الإدارة من مبالغ :

أ - ان مكافأة أعضاء مجلس الادارة التي تحددت بنسبة معينة من الارباح تعتبر توزيعاً للربح وليست عبئا على الايراد اي انها لا تحمل على حساب الارباح والخسائر ولكن تظهر في حـ / توزيع الارباح والخسائر . وانه يجب الا تزيد المكافأة عن ١٠ ٪ من الارباح القابلة للتوزيع بعد توزيع ربح لا يقل عن ٥ ٪ من راس المال علي المساهمين والعاملين او اي نسبة ينص عليها النظام كما يلزم خصم نصيب حصص التاسيس قبل خصم هذه المكافأة .

ب - يخضع ما يناله اعضاء مجلس الادارة بصفتهم هذه من مرتبات ومكافآت وبدل حضور جلسات ومزايا عينية لا تستوجبها طبيعة العمل لضريبة القيم المنقولة ، اما ما يتقاضاه الاعضاء الموظفين والعمال كمرتبات مقابل اعمالهم الاصلية فيخضع لضريبة كسب العمل :

يجب على الشركة المساهمة اقتطاع الضريبة سواء كانت كسب عمل او قيم منقولة (خصمها من المنبع وتوريدها الى مصلحة الضرائب) .

٢ - حكم توزيع ارباح يترتب عليها منع الشركة من اداء التزاماتها النقدية :

تنص المادة رقم ١٩٨ من الائحة التنفيذية لقانون الشركات المصري على أنه لا يجوز للجمعية العامة ان توزع ارباحاً بالمخالفة للقواعد المنصوص عليها في القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ او لائحته التنفيذية او نظام الشركة .

كما لا يجوز للجمعية العامة ان تقرر توزيع ارباح اذا ترتب على ذلك منع

الشركة من اداء التزاماتها النقدية في مواعيدها . ويجب ان يتضمن اقتراح مجلس الادارة بتوزيع ارباح بيان مدى تأثير ذلك على اداء الشركة بالتزاماتها النقدية في مواعيدها وان يؤيد ذلك برأي مراقب الحسابات .

٣ - حكم توزيع الارباح الراسمالية :

لا يجوز توزيع الارباح الراسمالية بصفة عامة الا بالشروط الآتية :

أ - أن تكون هذه الارباح قد تحققت بالفعل .

ب - أن يسمح القانون النظامي بتوزيعها .

ج - ان يعاد تقدير جميع أصول وخصوم الشركة وينتج عن ذلك فائض يعادل الربح المراد توزيعه على الأقل .

د - اذا كانت الارباح ناتجة من بيع احد الاصول الثابتة او التعويض عنه ، ويشترط القانون في المادة ١٩٥ من اللائحة التنفيذية له الا يترتب على ذلك عدم تمكين الشركة من اعادة اصولها الى ما كانت عليه او شراء اصول جديدة ويلاحظ انه لم يرد اي نص في قانون الشركات بخصوص حكم توزيع الارباح الراسمالية الاخرى بخلاف تلك التي تنتج عن بيع احد الاصول الثابتة او التعويض عنه ويسترشد لذلك بما ورد في أ ، ب ، ج وهذا الحكم رقم (٣) .

٤ - حكم خصم الخسائر قبل توزيع الارباح :

تطبيقا للاصول والقواعد المحاسبية السليمة ، والتزاما بجانب الحيطة والحذر يجب قبل توزيع الارباح خصم الخسائر التي تخص الفترة سواء كانت خسائر ايرادية أو خسائر راسمالية ، سواء كانت متعلقة بالاصول الثابتة او المتداولة .

٥ – حكم توزيع الارباح الناتجة عن اعادة تقويم شهرة المحل :

يمكن توزيع الارباح التي تنتج عن اعادة تقييم شهرة المحل التي سبق تخفيضها طالما قد قومت تقويماً يتناسب مع قيمتها الحقيقية وذلك تأكيداً على المبدا المتعارف عليه والذي يسمح برد الزيادة في مخصصات الاستهلاك عما يلزم بالغرض منه .

ونظرا لان قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٩٦ لسنة ١٩٨٢ لم يتضمنا مشروعا محددا لتوزيع الارباح في الشركات المساهمة ، وفي ضوء ما سبق من نصوص متفرقة في كليهما . وفي ظل الواقع العملي ، يمكن القول بان الارباح السنوية للشركة توزع بعد الأخذ في الاعتبار خسارة الاصول المتداولة والثابتة التي نجمت في سبيل تحقيق الايراد وبعد خصم جميع المصاريف العمومية والتكاليف الاخرى وما يكون قد لحق برأس المال من خسائر طبقاً للخطوات التالية :

أولاً : حجز الاحتياطي القانوني ٥ ٪ (على الاقل) من صافي الربح (جزء من عشرين) .

ثانياً : حجز الاحتياطي النظامي بنسبة معينة يحددها النظام الاساسي للشركة .

ثالثاً : توزع دفعة أولى للمساهمين والعاملين (٥ ٪ على الاقل من راس المال المدفوع) تقسم بين المساهمين والعاملين كما يلي :

– ١٠ ٪ على الأقل (حصة نقدية) من الارباح توزع على العاملين بشرط ألا تزيد على مجموع الاجور السنوية للعاملين بالشركة . واذا كان النظام الاساسي للشركة قد حدد نسبة اعلي من ١٠ ٪ ولا تتجاوز مجموع الاجور

السنوية للعاملين جنب مقدار الزيادة عن ١٠ ٪ في حساب خاص يسمى الحصة الاضافية للعاملين اما الباقي فيكون للمساهمين .

رابعاً : يخصم من الباقي بعد (الخطوة السابقة) النصيب المخصص لاصحاب حصص التأسيس بشرط الا تزيد عن ١٠ ٪ من هذا الباقي .

خامساً : يخصم مكافأة أعضاء مجلس الإدارة بشرط ألا تزيد عن ١٠ ٪ من الربح المقرر توزيعه (صافي الربح) بعد استبعاد الاستهلاكات والاحتياطي القانوني والنظامي وتوزيع ربح لا يقل عن ٥ ٪ من راس المال المدفوع على المساهمين والعاملين .

سادساً : توزع دفعة ثانية على المساهمين والعاملين بنسبة معينة من رأس المال المدفوع يقترحها مجلس الإدارة وتقررها الجمعية العامة للشركة .

سابعاً : يجوز للجمعية العامة للشركة بناء على اقتراح مجلس الادارة تكوين احتياطيات أخرى وتدرج هذه الاحتياطيات في مشروع توزيع الارباح بعد الدفعة الثانية للمساهمين والعاملين وتكون بنسبة من الباقي بعد توزيع الدفعة الثانية إلا إذا نص على غير ذلك في التمرين .

ثامناً : يرحل المتبقي من الارباح الى حـ / احتياطي تسوية الارباح - ويستخدم هذا لاحساب في توزيع ارباح على المساهمين والعاملين في السنوات التي لا تحقق فيها الشركة ارباحاً كافية .

وفي ضوء الخطوات السابقة يمكن عرض نموذج مقترح لمشروع توزيع الارباح في الشركات المساهمة (حيث لم ترد بشانه نص في قانون الشركات ١٥٩ لسنة ١٩٨١ او لائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٩٦ لسنة ١٩٨٢) على الوجه التالي :

نموذج توزيع الأرباح في الشركات المساهمة

البيان		
صافي الربح		xxx
يخصم من :		
احتياطي قانوني ٥ ٪ من صافي الربح	xx	
احتياطي نظامي ٩ ٪ من صافي الربح (حسب القانون النظامي)	xx	
توزيع اول للمساهمين والعاملين ٥ ٪ من راس		xx
المال المدفوع يوزع كالآتي :		xxx
٩٠ ٪ للمساهمين) تتحدد بحسب نسبة حصة العاملين النقدية)	xx	
١٠ ٪ للعاملين (على الاقل) حصة نقدية	xx	
		xx
الباقي		xxx
٩ ٪ من مكافاة مجلس الادارة (بشرط الا		xx
تزيد عن ١٠ ٪ من الباقي)		xxx
+ ارباح مرحلة من العام الماضي (احتياطي تسوية الارباح)		xx
توزيع ثاني للمساهمين والعاملين ٩ ٪ من راس المال المدفوع		xxx
يوزع كالآتي :		
٩٠ ٪ للمساهمين (اي بحسب الاحوال)	xx	
١٠ ٪ لعاملين (على الاقل)	xx	
		xx
الفائض		xxx
يخصم اية احتياطات اخرى نظامية		xx
الباقي ويرحل لحساب احتياطي تسوية الارباح		xx

مثـال :

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من سجلات إحدى الشركات المساهمة في ٩٦/١/١ :

- راس المال المصدر والمدفوع ٨٠٠٠٠٠٠ ج (ثمانية ملايين جنيه) .
- رصيد حساب احتياطي تسوية الارباح ٢٤٠٠٠ ج .
- وفي ١٩٩٨/١٢/٣١ تبين لك ما ياتي :

١ - صافي الربح (رصيد حـ / الأرباح والخسائر) ٢٠٠٠٠٠٠ ج .

٢ - اقترح مجلس الادارة اجراء توزيعات الارباح على الوجه التالي :

- حجز الحد الأدني لما يجنب كاحتياطي قانوني طبقاً لقانون الشركات .
- ٥ ٪ احتياطي نظامي (طبقاً لنظام الشركة الاساسي) .
- ١٧ ٪ للتـوزيع على المساهمين والعـاملين (حصـة العـاملين تمثل الحـد الادنى المقرر بقانون الشركات) .
- الحد الاقصى الذي نص عليه قانون الشركات كمكافأة لمجلس الادارة .
- ٤٠ ٪ من الباقي احتياطي تجديدات .

والمطلوب :

أ - اعـداد مشـروع توزيع الأرباح الذي يقـتـرحـه مـجلس الإدارة لعـرضـه علي الجمعية العامة .

ب - تصـوير حـ / توزيع الارباح علماً بان الجمعية العامة وافقت على مشروع التوزيع في ١٩٩٩/٣/٢٠ .

ج - قيود اليومية اللازمة لاقرار التوزيع وصرف المستحق للمساهمين والعاملين ومـجلس الإدارة علمـاً بأن الصـرف قـد تم خـلال شـهـر من تاريخ انعـقـاد الجمعية العامة .

الحل :

(أ) مشروع توزيع الارباح في ٣١ / ١٢ / ١٩٩٨م

٢٠٠٠٠٠٠		صافي الربح
		يخصم من :
	١٠٠٠٠٠	احتياطي قانوني ٥ ٪ من صافي الربح
	١٠٠٠٠٠	احتياطي نظامي ٥ ٪ من صافي الربح
٢٠٠٠٠٠		
١٨٠٠٠٠٠		توزيع اول للمساهمين والعاملين ٥ ٪ من راس المال المدفوع يوزع كالآتي :
	٣٦٠٠٠٠	٩٠ ٪ للمساهمين
	٤٠٠٠٠	١٠ ٪ للعاملين
٤٠٠٠٠٠		
١٤٠٠٠٠٠		الباقي
١٤٠٠٠٠		١٠ ٪ من مكافأة مجلس الادارة
١٢٦٠٠٠٠		
		توزيع ثاني للمساهمين والعاملين ١٢ ٪ يوزع كالآتي :
	٨٦٤٠٠٠	٩٠ ٪ للمساهمين (اي بحسب الاحوال)
	٩٦٠٠٠	١٠ ٪ لعاملين (على الاقل)
٩٦٠٠٠٠		
٣٠٠٠٠٠		الفائض
١٢٠٠٠٠		٤٠ ٪ احتياطي تجديدات
١٨٠٠٠٠		الباقي ويرحل لحساب احتياطي تسوية الارباح

(ب) تصوير حـ / توزيع الارباح

حـ / توزيع الارباح عن السنة المنتهية في ٩٦/١٢/٣١

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٠٠٠٠٠	حـ / الاحتياطي القانوني	٢٠٠٠٠٠٠	حـ / الأرباح والخسائر (صافي الربح عن العام الحالي)
١٠٠٠٠٠	حـ / الاحتياطي النظامي		
١٢٢٤٠٠٠	حـ / ارباح الاسهم (٣٦٠٠٠٠ + ٨٦٤٠٠٠)		
١٣٦٠٠٠	حـ / الحصة النقدية للعاملين (٤٠٠٠٠ + ٩٦٠٠٠)		
١٤٠٠٠٠	حـ / مكافأة مجلس الإدارة		
١٢٠٠٠٠	حـ / احتياطي تجديدات		
١٨٠٠٠٠	حـ / احتياطي تسوية الأرباح		
٢٠٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠٠	

يلاحظ ان حـ / ارباح الاسهم يتضمن نصيب المساهمين من التوزيع الأول مضافاً اليه نصيب المساهمين من التوزيع الثاني ، وكذلك فإن حساب الحصة النقدية للعاملين يتضمن أيضاً نصيب العاملين من التوزيع الأول مضافا اليه نصيبهم من التوزيع الثاني .

(ج) قيود اليومية :

مدين	دائن	البيان
٢٠٠٠٠٠٠		من حـ / أ . خ ٢٠ / ٣
	٢٠٠٠٠٠٠	إلى حـ / توزيع الارباح
		اقفال حـ / الارباح والخسائر في حـ / توزيع الارباح
٢٠٠٠٠٠٠		من حـ / توزيع الأرباح
		إلى مذكورين
	١٠٠٠٠٠	حـ / الاحتياطي القانوني
	١٠٠٠٠٠	حـ / الاحتياطي النظامي
	١٢٢٤٠٠٠	حـ / ارباح الاسهم
	١٧٦٠٠٠	حـ / الحصة النقدية للعاملين
	١٤٠٠٠٠	حـ / مكافأة مجلس الإدارة
	١٢٠٠٠٠	حـ / احتياطي تجديدات
	١٨٠٠٠٠	حـ / احتياطي تسوية الارباح
		توزيع الارباح وحجز الاحتياطيات طبقاً لقرار الجمعية العامة للمساهمين في ١٩٩٩/٣/٢٠

١٢٢٤٠٠٠		من حـ / البنك (توزيع ارباح) ٢٢ / ٣ إلى حـ / البنـــك جـــاري حجز المستحق للمساهمين بالبنك في حساب خاص
	١٢٢٤٠٠٠	
١٢٢٤٠٠٠		من حـ / ارباح الاسهم ٣٠ / ٣ إلى حـ / البنـــك (توزيع الارباح) ورد اشعار من البنك يفيد ان كافة المساهمين قد تسلموا ما خصهم من ارباح
	١٢٢٤٠٠٠	
١٣٦٠٠٠		من حـ / الحصة النقدية للعاملين ١ / ٤ إلى حـ / الخـزينـة ورد اشعار من البنك يفيد ان كافة المساهمين قد تسلموا ما خصهم من ارباح
	١٣٦٠٠٠	
١٤٠٠٠٠		من حـ / مكافأة مجلس الإدارة ١ / ٤ إلى حـ / البنـك (جـاري) تحرير شيكات لاعضاء مجلس الادارة بقيمة مكافآتهم
	١٤٠٠٠٠	

ثانياً : الحسابات الختامية والميزانية العمومية في الشركات المساهمة :

في نهـاية كل سنة مـالية تلتزم جميع الوحدات الإقتصادية (ومن بينهـا الشركات المساهمة) باعداد الحسابات الختامية بغرض تحديد نتائج الأعمال الخاصة بكل منها سواء كانت ربح او خسارة وكذلك اعداد الميزانية العمومية بغرض تبيان مركزها المالي في ذلك التاريخ .

الحسابات الختامية :

تقوم الشركات المساهمة باعداد مجموعتين من الحسابات الختامية ، تتضمن الأولى الحسابات والقوائم التفصيلية التي تعدها الشركة طبقاً للمباديء والقواعد المحاسبية المعترف بها ، بينما تتضمن الثانية الحسابات والقوائم المعدة للنشر طبقاً لاحكام قانون الشركات ولائحته التنفيذية .

وحيث ان قاريء الحسابات والقوائم المالية يفترض فيه الالمام بالمجموعة الأولى فسوف نقصر الحديث هنا على الحسابات الختامية التي تضمنها

المجموعة الثانية ونكتفي فقط بذكر بعض الإيضاحات حول الحسابات الختامية التي تضمنها المجموعة الأولى فيما يلي :

- تقوم الشركات المساهمة باعداد حـ / التشغيل او الانتاج خاصة اذا كانت الشركة تقوم بمزاولة النشاط الصناعي ، وكذلك حـ / المتاجرة ، حساب الأرباح والخسائر .

- لم يتعرض القرار الوزاري الخاص باللائحة التنفيذية لحساب التشغيل وحساب المتاجرة ، وقد يرجع ذلك الى ادراك المشرع لعدم رغبة الشركات المساهمة في نشر البيانات المتعلقة بهذين الحسابين نظراً لما تتصف به عادة من سرية .

- لا يوجد خلافات جوهرية بين الميزانية المنشورة وغير المنشورة ، ولكن يوجد خلاف كبير بين الارباح والخسائر المنشور وغير المنشور ، اذ يقتصر الحساب الأول على بيانات اجمالية يتم تفصيلها وتحليلها في الحساب الثاني .

الحسابات الختامية المنشورة :

يوجب قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على مجلس ادارة الشركات المساهمة ان يعد عن سنة مالية ميزانية الشركة وحـ / الارباح والخسائر مشتملين على جميع البيانات التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير المختص ، وذلك في مواعيد تسمح بعقد الجمعية العامة للمساهمين خلال ستة أشهر على الأكثر من تاريخ انتهاء السنة المالية ، اضافة الى تقرير مكتوب عن موقف الشركة ونشاطها خلال السنة (مادة ١٨٧ من اللائحة التنفيذية) كما اوجب المشرع على مجلس الإدارة ايضاً ان ينشر - في صحيفتين يوميتين - الميزانية وحـ / أ . خ وخلاصة وافية لتقرير المجلس والنص الكامل لتقرير مراقب الحسابات قبل اجتماع الجمعية العامة بعشرين يوماً على الاقل .

ولقد تطلب القرار الوزاري رقم ٩٦ لسنة ١٩٨٢ في المادة رقم ١٨٨ وجوب اشتمال حـ / الارباح والخسائر على بيانات معينة حددها في النموذج

---

(١) لقد ورد بالقرار الوزاري رقم ٩٦ لسنة ١٩٨٢ في الملحق رقم ٤ نموذجاً للحسابات الختامية والميزانية العمومية خاصاً بالبنوك ونموذجاً آخر خاصاً بشركات التأمين .

منه حـ / الارباح والخسائر عن السنة المنتهية في / / ٢٠٠ **له**

منه

السنة الجارية جنيه	البيان	السنة المقارنة جنيه
xx	تكاليف المبيعات وتكاليف ايرادات النشاط	
xx	مصاريف بيع وتوزيع	
xx	مجمل الربح (منقول)	
xx		
x	مجمل الخسارة (منقول)	
xx	مصاريف ادارية وعمومية	
xx	مصاريف تمويلية	
xx	مخصصات (بخلاف	
xx	ضرائب الدخل والاهلاك)	
xx	تبرعات واعانات للغير	
xx	رواتب مقطوعة وبدلات حضور	
xx	اعضاء مجلس الادارة	
xx		
	ارباح النشاط (منقول)	
xx		
xx	خسائر النشاط (منقول)	
xx	مصاريف سنوات سابقة	
xx	خسائر راسمالية	
xx	فروق تقييم العملات الاجنبية	
xx	مخصص ضرائب متنازع عليها	
xx	ضرائب دخلية عن العام	
xx	صافي ارباح العام القابلة للتوزيع	
xx		

له

السنة الجارية جنيه	البيان	السنة المقارنة جنيه
xx	صافي المبيعات وايرادات النشاط	
xx	اعانات انتاج	
xx	مجمل الخسارة (منقول)	
xx		
x	مجمل الربح (منقول)	
xx	ايرادات استثمارات واوراق مالية	
xx	مساهمات في شركات قابضة وتابعة وشقيقة ومشروعات مشتركة	
xx	قروض ممنوحة لشركات قابضة وتابعة وشقيقة ومشروعات مشتركة	
xx	ايرادات اوراق مالية اخرى	
xx	فوائد دائنة	
xx	ايرادات متنوعة	
xx	خسائر النشاط (منقول)	
xx		
xx	ارباح النشاط (منقول)	
xx	ايرادات سنوات سابقة	
xx	ارباح راسمالية	
xx	المحول للاحتياطي الراسمالي	
xx	فروق تقييم العملات الاجنبية	
xx	مخصصات انتهى الغرض منها	
xx	صافي خسائر العام	

منه ‌ حـ / توزيع الارباح والخسائر عن السنة المنتهية في / / ٢٠٠ ‌ ‌ ‌ ‌ ‌ ‌ ‌ ‌ ‌ ‌ ‌ ‌ ‌ له

السنة الجارية جنيه	البيان	السنة المقارنة جنيه	السنة الجارية جنيه	البيان	السنة المقارنة جنيه
xx	صافي خسائر العام		xx	صافي ارباح العام القابلة للتوزيع	
xx	خسائر مرحلة من العام السابق		xx	ارباح مرحلة من العام السابق	
xx	احتياطي قانوني		xx	احتياطيات محولة (ان وجدت وتذكر تفصيلاً)	
xx	احتياطي نظامي				
xx	احتياطيات اخرى (بالتفصيل)				
xx	مكافأة مجلس الادارة				
xx	نصيب المساهمين				
xx	نصيب العاملين				
xx	ارباح مرحلة للعام التالي				
xx			xx		

المرفق بهذا القرار على النحو التالي : (١)

أضواء على نماذج الحسابات الختامية :

لم يوضح القرار الوزاري رقم ٩٦ لسنة ١٩٨٢ الخاص باللائحة التنفيذية لقانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، ما اذا كانت هذه البيانات التي يجب ان تشتمل عليها الحسابات الختامية هي نفسها التي يجب ان تنشر على الجمهور بموجب نص المادة ٢١٨ من هذه اللائحة والتي تتطلب نشر الميزانية وحـ / أ . خ في صحيفتين يوميتين دون ان تشير الى اهمية البيانات القابلة للنشر .

كما وان المادة ١٨٨ من اللائحة التنفيذية المذكورة تتطلبت من بين ما تطلبته أن يعد مجلس الادارة ميزانية وحـ / أ . خ في نهاية كل سنة مالية مشتملين على البيانات الواردة بالنماذج المرفقة بالملحق رقم ٤ من هذه اللائحة

دون ان تنص على نشر هذه النماذج .

ولما كان نموذج حـ / أ . خ قد اوضح في مرحلته الاولى نتيجة عمليات الانتاج والمتاجرة ، وهو عادة ما تحرص الشركات على عدم نشره حفاظاً على اسرار صناعتها او تجارتها ، فان القول بان هذه البيانات الواردة بالنموذج هي نفسها البيانات الواجبة النشر يؤدى الى اجبار الشركات على اذاعة وعرض بيانات قد تلحق الاضرار بها .

هذا من جهة ومن جهة أخرى فقد اجازت الفقرة الثانية من المادة ٢١٨ عدم نشر الميزانية وحـ / الارباح والخسائر - اذا كان نظام الشركة يسمح بذلك - اكتفاء بارسال نسخة من هذه الاوراق الى كل مساهم بطريق البريد الموسي عليه .

وتطبيقاً لمدا الافصاح والعلنية التامة ، وتحقيقاً للفائدة الموجودة لعدد من الطوائف المختلفة التي يهمها نشر القوائم والحسابات الختامية (بخلاف طائفة المساهمين) يتضح لنا ان المشرع قد جانبه التوفيق في الفقرة السابقة .

الميزانية العمومية :

تدخل المشرع ووضع حد ادنى للبيانات التي يجب ان تحتوي عليها ميزانية الشركة المساهمة الواجب عرضها على المساهمين ، حتى يتسنى للمساهمين وغيرهم التعرف من خلالها على حقيقة المركز المالي للشركة ، ولقد تطلب القرار الوزاري رقم ٩٦ لسنة ١٩٨٢ وجوب اشتمال الميزانية علي البيانات التي يشتمل عليها النموذج المرفق بهذا القرار في

أصول　　　　الميزانية العمومية في　/　/　٢٠٠　　　　خصوم

صافي	استهلاك	التكلفة	البيـــــان	السنة المقارنة جنيـه
			الاصول الثابتة :	
			أراضي	
			مباني وانشاءات ومرافق	
			وطرق	
			آلات ومعدات	
			وسائل نقل وانتقال	
			عدد وأدوات	
			أثاث ومعدات مكاتب	
			ثروة حيوانية ومائية	
			شهرة المحل وحقوق الامتياز	
			والاختراع والتأليف والعلامة	
			التجارية	
			نفقات ايرادية مؤجلة	
			(متعلقة بالاصول الثابتة)	
			مشروعات تحت التنفيذ	
			تكوين سلعي	
			انفاق استثماري	
			الاستثمارات طويلة الاجل	
			شركات قابضة وتابعة وشقيقة	
			(يبين كل نوع منها على حدة)	
			مشروعات مشتركة	
			الاقراض طويل الأجل	
			شركات قابضة وتابعة وشقيقة	
			(يبين كل نوع منها على حدة)	
			قروض أخرى	

			البيـــــان	السنة المقارنة جنيـه
			راس المال المرخص به	
			راس المال المصدر المكتتب	
			فيه (يوضح عدد الاسهم	
			والقيمة الاسمية لكل نوع	
			من الاسهم المصدرة)	
			(-) المبالغ غير المسددة	
			(لكل نوع على حدة)	
			راس المال المدفوع	
			الاحتياطات	
			احتياطي قانوني	
			احتياطي نظامي	
			احتياطي راسمالي	
			احتياطيات اخرى (بالتفصيل)	
			الأرباح او الخسائر المرحلة	
			مجموع حقوق المساهمين	
			المخصصات	
			مخصص ضرائب متنازع عليها	
			مخصص منازعات	
			ومطالبات والتزامات	
			مخصصات أخرى	
			التزامات طويلة الأجل	
			سندات مصدرة (توضح	
			بالتفصيل)	
			قروض شركات قابضة	
			وتابعة وشقيقة (يبين كل	
			نوع على حدة)	
			قروض أخرى طويلة الأجل	
			الخصوم المتداولة	

أصول   **الميزانية العمومية في / / ٢٠٠**   خصوم

رصيد	استهلاك	التكلفة	البيـــــان	السنة المقارنة جنيـه				البيـــــان	السنة المقارنة جنيـه
			ما قبله						
			الاصول المتداولة :						
			المخزون (يذكر اساس التقييم)						
			خامات ووقود وقطع غيار						
			انتاج غير تام وتحت التنفيذ						
			انتـاج تـام						
			بضاعة مشتراة بغرض البيع						
			اعتمادات نقدية لشراء البضائع						
			مدينون واوراق قبض (بعد خصم المخصص البالغ ...)						
			حسابات جارية وشركات قابضة وتابعة وشقيقة						
			حسابات مدينة متنوعة						
			استثمارات واوراق مالية (بعد خصم المخصص ...)						
			نقدية بالبنك والصندوق						
			الأصول الاخرى :						
			مصاريف تأسيس بعد خصم الاستهلاك						
			مصاريف سابقة على بدء الانتاج او النشاط بعد خصم الاستهلاك						
			الحسابات النظامية :					**الحسابات النظامية :**	
			ــــــــــــــــ					ــــــــــــــــ	
			ــــــــــــــــ					ــــــــــــــــ	
			ــــــــــــــــ					ــــــــــــــــ	

الباب السادس

المشاكل المحاسبية لانقضاء شركات المساهمة

يترتب على انقضاء الشركة وجوب حلها وانهاء العمل بعقدها الاصلي والمشاكل المحاسبية للانقضاء تتوقف على نتيجة الانقضاء ولعلنا نفرق هنا بين الحالات الآتية :

أولاً : انقضاء الشركة وحلها ثم تصيفيتها .

ثانياً : انقضاء الشركة وحلها بسبب الانضمام الى او الاندماج مع شركة مساهمة أخرى .

ثالثاً : انقضاء الشركة وحلها ثم اعادة تنظيمها .

أولاً : المشاكل المحاسبية للتصفية :

جاء قانون الشركات المساهمة ناقصاً من حيث تنظيم شركات الأموال عامة ولم يرد في القانون اي مواد خاصة بالتصفية فيما عدا ماورد في نموذج العقد النظامي للشركة وكذلك عدا ماورد في القانون المدني من حيث تصفية الشركات عامة ، فالقانون جاء مقصراً في طريقة تنظيم التصفية بطريقة تحمي حقوق الجمهور والشركات المساهمة بطبيعتها من حيث الوحدة أكثر تعقيداً في تصفيتها من شركات الأشخاص لتعدد اصحاب المصالح ولبعد مساهمي الشركة عن ادارتها وعدم تفهمهم التام لمركز الشركة المالي .

وتصفية الشركة عملية متممة لانقضائها وحلها ، فتقرير انقضاء الشركة لا يفقدها شخصيتها المعنوية طالما ان الشركة في طريق التصفية ولم تنتهي عملية التصفية وتسقط عن الشركة المساهمة شخصيتها المعنوية بانتهاء التصفية وتحديد مركز كل صاحب حق في الشركة وحصوله على حقه .

انقضاء الشركة المساهمة :

افرد نظام الشركة النموذجي باباً لحل الشركة وتصفيتها وذكر ان الشركة تنقضي لاي سبب من الاسباب الآتية :

١ - اذا بلغت خسارة الشركة نصف راس المال او اكثر الا اذا قررت الجمعية العمومية غير العادية بقاء الشركة برغم الخسارة .

٢ - اذا انقضى عمر الشركة المنصوص عليه في نظامها وهو في العادة ٢٥ سنة بدون ان تقرر الجمعية العمومية غير العادية اطالة مدة الشركة . وينص القانون المدني على احوال اخرى للانقضاء .

٣ - بطلان الشركة من الناحية القانونية مثلاً اذا غرض الشركة مخالفاً للنظام العام .

٤ - انتهاء غرض الشركة ، فغرض الشركة محددا في نظامها . فاذا انقضى الغرض انقضت الشركة فمثلا اذا تكونت شركة لاستغلال منجم معين وتم استغلال المنجم فان الشركة تنقضي باستغلاله .

٥ - بناء على طلب احد الشركاء اذا توفر مسوغ سبب خطير لذلك لسوء تفاهم متحكم بين المساهمين يعوق سير اعمالها يجعل التعاون بينهم مستحيلاً ويحول دون تعيين مجلس ادارة الشركة .

ومن الاسباب الأخرى للانقضاء :

٦ - اذا نقص عدد الشركاء المساهمين عن ثلاثة لمدة سنة.

٧ - اندماج الشركات المساهمة - يعتبر الاندماج سبب من اسباب انقضاء الشركة المندمجة .

انواع التصفية :

قد تكون التصفية اجبارية او اختيارية ، والتصفية الاجبارية تتم بحكم قضائي من المحكمة وهي التي تعين المصفي .

اما التصفية الاختيارية فتقررها الجمعة العامة غير العادية للشركة ، وتعين بناء على طلب مجلس الادارة طريقة التصفية ،كما تعين المصفي او عدد من المصفين وتحديد سلطاتهم واتعابهم .

اشهار حل الشركة :

اذا تقرر حل الشركة وجب اعلان القرار في الصحف واتباع اجراءات النشر التي نص عليها القانون مهما كان سبب الانقضاء حتى يعلم جميع اصحاب الحقوق في الشركة بقرار الحل ويستطيع دائنو الشركة انكار الحل اذا لم ينشر اذا كان بقاء الشركة في مصلحتهم .

تصفية الشركة :

يترتب على حل الشركة بيع جميع موجودات الشركة وتحصيل ما للشركة لدى الغير من ديون وتسديد ما عليها من ديون ، فقد تستغرق التصفية زمنا قصيرا او طويلا حسب الاحوال ومتى تحقق بيع الاصول وتسديد الديون تحددت حقوق المساهمين ، واذا لم تكف اموال الشركة لسداد ديونها وجب مطالبة المساهمين بالمبالغ المستحقة عليهم في حدود مسئولياتهم .

المصفي :

بتعيين المصفي تنتهي وكالة مجلس الادارة ويقوم المصفي باعمال الادارة التي تؤدي الى التصفية اما سلطة الجمعية العمومية فتظل قائمة طول مدة التصفية الى ان تتم وتخلي عهدة المصفي ، ويعتبر المصفي وكيلاً للشركة ويحدد امر تعيينه نطاق سلطته .

واجبات المصفي :

١ - انجاز العقود التي بدأت قبل التصفية ولكن لا يستطيع القيام بعقود جديدة.

٢ - تحصيل ما للشركة من ديون .

٣ - بيع ممتلكات الشركة سواء صفقة واحدة بالممارسة او بالمزاد او طبقاً لصالح الشركة .

٤ - تسديد ديون الشركة ، يدفع المصفي لدائني الشركة ما حان استحقاقه من ديون ، اما الديون التي لم يحن ميعاد استحقاقها (كقرض لمدة طويلة) فان العرف جرى على اقرار الدائن على قبول دينه الذي لم يحن ميعاد استحقاقه بعد ، ول، لم ياخذ بهذا العرف فان التصفية تستمر لمدة طويلة

مع ما في ذلك من اضرار بحقوق الشركاء ، فالتصفية حادث قهري يترتب عليه استحقاق الديون المؤجلة .

٥ - تمثيل الشركة في المنازعات القضائية على اعتبار انه وكيلها .

٦ - توزيع اموال الشركة الباقية علي الشركاء طبقاً لحقوقهم .

ويخصص المصفي للتصفية دفاتر مالية ونظامية ويثبت في الدفاتر المالية جميع عمليات التصفية بطريقة منتظمة ، ويحتفظ عادة بدفتر للمقبوضات والمدفوعات مقسم بطريقة منتظمة لاثبات المقبوضات المختلفة الخاصة بالتصفية وكذلك المدفوعات .

ويثبت المصفي في الدفاتر النظامية محاضر اجتماعاته سواء بالدائنين او المساهمين ، وبعد كل فترة مناسبة حسابات تبين المركز المالي للتصفية لعرضها على المساهمين ، ويقوم في نفس الوقت عند توافر المال بالتسديد الى اصحاب الحقوق مراعياً مصالحها كل فريق منهم والامتيازات القانونية الممنوحة لكل فريق ويوزع المبالغ المتبقية على المساهمين في حدو دحقوقهم القانونية .

أموال التصفية :

يتصرف المصفي في اموال الشركة المتجمعة لديه ببيع الاصول المختلفة حسب القواعد القانونية وبالترتيب الآتي :

١ - اتعاب المصفي ومصاريف التصفية :

(اعلان ، اتعاب المحامين والمحاسبين ، الرسوم .... الخ)

او تمتاز هذه علي باقي اصحاب الحقوق الآخرين ، وللمصفي الحق بالمطالبة بأجر التصفية فان لم تكن محددة في الاتفاق طالب بها قضائياً كما له الحق في المصاريف التي انفقها من ماله الخاص في التصفية .

٢ - الديون الممتازة :

تدفع الديون الممتازة قبل اي نوع آخر من الديون ، فالقانون اعطاها الامتياز علي الديون الأخرى ، وقد نص القانون المدني مادة ١١٣٠ وما بعدها

على الديون الممتازة وهي المصروفات القضائية والضرائب والرسوم والمبالغ المستحقة للخدم والكتبة والعمال وكل اجر آخر من اجورهم ورواتبهم من اي نوع كان عن الستة اشهر الأخيرة وثمن البذور والسماد وغيره من مواد التخصيب واجرة المباني والارض الزراعية لسنتين او لمدة الايجار ان قلت عن ذلك .

٣ - الديون برهن الممتلكات (كالسندات مثلا):

تصدر السندات مضمونة بممتلكات معينة من ممتلكات الشركة كاصل ثابت او الاصول الثابتة قد تضمنها جميع اصول الشركة سواء ثابتة او متداولة وقد لا يكون ميعاد استحقاق السندات قد حل عند التصفية ومن الناحية القانونية فان بدء التصفية لا يلزم التعجيل في دفع الدين لان العادة جرت على دفع قيمة السندات حتى ولو لم يحن ميعاد الاستحقاق والا فان الشركة لن تنقضي الا بحلول ميعاد استحقاق السندات ، وقد يكون ذلك بعد وقت طويل وبذلك تطول التصفية وتزداد مصاريفها .

واذا كانت السندات مضمونة بعقار معين فان المتحصل من بيع العقار يستعمل لسداد السندات واذا تبقي اي فائض فانه يضم مع المتحصلات المختلفة ويستعمل في سداد الديون الأخرى اما اذا لم يكف المتحصل من بيع الاصل بسداد قيمة السندات فان المبلغ الباقي يعتبر ديناً عادياً يضم مع الدائنين ويتقاسم معهم حملة السندات المبلغ المخصص للدائنين .

وتعتبر فائدة السندات المستحقة قبل قرار التصفية والتي لم تدفع ديناً يدفع من باقي المبلغ المتحصل من الاصول المرهونة ، ويلاحظ ان قرار التصفية يوقف سريان الفائدة على الديون .

٤ - الديون العادية :

تسدد الديون العادية (تجارية وغير تجارية والمثبته باوراق تجارية) قبل توزيع اي اموال على المساهمين وتعامل الديون العادية على قدم المساواة ، فاذا كانت الاموال الباقية من التصفية كافية لسداد الدائنين فان ديونهم تسدد

بالكامل ، اما اذا لم تكفي الاموال لسداد جميع الديون العادية فان المبلغ المتبقي يوزع على الدائنين على حسب دينهم .

فلو بلغت الديون العادية ٣٠٠٠٠ ج وكان المتحصل من بيع الاصول المختلفة بعد سداد الديون الممتازة والديون المضمونة هو مبلغ ١٨٠٠٠ ج فان الدائن يحصل على ٦٠ قرش عن كل جنيه من دينه ولا يحصل المساهمين اي مبلغ رداً لراس مالهم .

حقوق المساهمين : (التزام وحقوق المساهمين) :

لا يلتزم المساهمون في الخسارة الا بقدر القيمة الاسمية لاسهمهم في الشركة هذا ويجب مراعاة ان السهم يظل اسمياً طالما لم تسدد قيمته بالكامل لان المساهم ملزم بسداد باقي المستحق عليه من قيمة السهم اذا طولب بذلك اما السهم المدفوع بالكامل فان المساهم غير مسئول باكثر مما دفعه ، وعند التصفية فان المصفي لا يطالب حامل السهم بسداد باقي قيمته الا اذا راى ان تسديده لازم حتى يدفع ما هو مستحق على الشركة للغير واذا طالب المصفي المساهم بالقيمة الباقية من السهم يجري قيده في الدفاتر كما يلي :

xxx	من حـ / البنــــك	(بالقيمة المسددة)
xxx	الى حـ / راس مال الأسهم	

وقد يحول المساهم في اثناء حياة الشركة اسهمه او بعضاً منها الى الغير فيصبح الغير مساهماً في الشركة ، فاذا لم تكن الاسهم المحولة مسددة بالكامل فان المساهم الاصلي يظل مسئولاً بالتضامن مع المحول اليه لتسديد الباقي من قيمة السهم غير ان هذه المسئولية تنقضي بعد فوات سنتين من تاريخ تنازل المساهم القديم للمساهم الجديد .

ومن حق المصفي ان يطالب بجزء من المبلغ المستحق في حدود ما يحتاج اليه من مال لسداد الدائنين واتمام التصفية ، فقد تكون القيمة الاسمية للسهم ٨ ج دفع منها ٤ ج ويبدوا للمصفي ان سداد ٢ ج من المبلغ المستحق عن السهم كاف لسداد الديون .

اما عن حقوق المساهمين عند التصفية فينظمها قانون الشركة النظامي ، فاذا كانت الشركة من نوع واحد متحدة في النوع والحقوق (أسهم عادية مثلاً).

فان حامل السهم يتمتع بحصة معادلة لحصة غيره بلا تمييز في ملكية موجودات الشركة وفي الارباح المقتسمة (مادة ١٦ ، ١٧ نموذج العقد النظامي).

الا ان هناك نوعين من الاسهم التي قد تصدرها الشركة وهي الاسهم الممتازة بالنسبة للربح كما قد يكون الامتياز بالنسبة لتوزيع ممتلكات الشركة عند التصفية كما قد يشترك السهم الممتاز في فائض التصفية او لا يشترك في هذا الفائض .

ولتحديد حقوق المساهمين في هذه الحالة فان نظام الشركة هو المرجع لتحديدها واذا لم ينص عليها في قانون الشركة النظامي فان مهمة المصفي تكون صعبه ويتعين عليه الالتجاء الى القضاء للفصل في الموضوع .

القيود الدفترية لاقفال حسابات الشركة المساهمة :

عندما تتم عملية التصفية وتباع الموجودات وتسدد الديون المختلفة وترد اموال المساهمين تجري قيود اجمالية في دفاتر الشركة المساهمة لاقفالها .

وتكون القيود الاجمالية في دفاتر الشركة المصفاة من واقع ما قيد في دفاتر المصفي وتكون قيود الاقفال كالآتي :

١ - يوسط حساب المساهمين ويقفل فيه حسابات راس المال بان يجعل حـ / راس مال الاسهم مدينا وحـ / المساهمين دائنا برصيد راس المال .

٢ - تقفل حسابات الاحتياطيات المختلفة وحـ / الأرباح في جـ / المساهمين بان يجعل حـ / الاحتياطي مدينا وحـ / المساهمين دائنا .

٣ - تقفل الحسابات الوهمية (رصيد الخسائر بحـ / أ.خ ، مصاريف التاسيس ، شهرة المحل) في حـ / المساهمين بان يجعل حـ / المساهمين

مدينا وحـ / أ . خ او حساب الشهرة دائناً .

٤ - يتجمع في حساب المساهمين جميع الارصدة الخاصة بالمساهمين ويكون الرصيد هو المبلغ المستحق للمساهمين حسب حقوقهم .

٥ - يجعل حـ / الاصل المرهون لسداد السندات دائناً وحـ / وسيط يسمى رهن السندات مدينا بالرصيد ، كما يجعل حـ / السندات مدينا وحـ / رهن السندات دائنا بقيمة السندات الاسمية .

ثم يجعل حـ / رهن السندات دائناً وحـ / البنك مديناً بقيمة المبلغ المتحصل من بيع الاصل ويجعل حـ / البنك دائنا وحـ / رهن السندات مدينا بالمبلغر المسدد لاصحاب السندات وذلك اذا كان المبلغ المتحصل من بيع الاصل يزد عن قيمة السندات ويحول رصيد حـ / رهن السندات الى حـ / التصفية في الجانب الدائن .

مثال :

السندات المصدرة قيمتها الاسمية ٦٠٠٠ ج برهن المباني التي قيمتها الدفترية ٧٥٠٠ ج وبيعت بمبلغ ٩٠٠٠ ج فيكون حـ / رهن السندات كالآتي :

حـ / رهن السندات

٧٥٠٠	الى حـ / المباني	٦٠٠٠	من حـ / السندات
٦٠٠٠	الى حـ / البنك	٩٠٠٠	من حـ / البنـــك
١٥٠٠	الى حـ / التصفية		
١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠	

اما اذا كان المبلغ المتحصل من بيع الاصل غير كافي لسداد السندات فان الفرق بين القيمة الاسمية للسندات والمتحصل من بيع الاصل يحول الى حـ / الدائنين (ديون عادية) ويقفل حـ / رهن السندات في حـ / التصفية .

مثال :

لو فرض في المثال السابق ان المباني قد بيعت بمبلغ ٤٥٠٠ ج فيوكن حـ / رهن السندات كالآتي :

حـ / رهن السندات

٧٥٠٠	الى حـ / المباني	٦٠٠٠	من حـ / السندات
٤٥٠٠	الى حـ / البنك	٤٥٠٠	من حـ / البنك
١٥٠٠	الى حـ / الدائنين	٣٠٠٠	من حـ / التصفية
١٣٥٠٠		١٣٥٠٠	

٦ - يجعل حـ / التصفية مديناً بالأصول الاخرى بقيمتها الدفترية ودائنا بالمبالغ المتحصلة من بيع هذه الاصول كما يجعل مدينا بمصاريف التصفية وحـ / البنك دائناً .

٧ - يحول رصيد حـ / التصفية الى حـ / المساهمين .

٨ - يسدد للدائنين المختلفين المبالغ المستحقة لهم حسب اسبقيتهم فتوزع الديون الممتازة اولاً ثم الديون العادية ويجعل حـ / البنك دائناً بهذه المبالغ .

٩ - توزع المبالغ المتبقية في البنك على المساهمين حسب حقوقهم كما ينص عليها القانون النظامي للشركة .

مثال : على تصفية شركة مساهمة :

نظراً لتوالي خسارة شركة مساهمة قررت الجمعية العمومية غير العادية في ٧ ابريل سنة ١٩٩١ تصفيتها وكان المركز المالي للشركة في ذلك التاريخ كما يلي :

٢٤٠٠٠	شهرة المحل		راس المال المصدر :
١٩٦٠٠٠	مباني	٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠ سهم عادي
١٣٤٠٠٠	آلات		سعر السهم ٢ ج
٧٧٠٠٠	سيارات		مدفوع ١ ج
٢٥٦٠٠	اثاث وتركيبات	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠ سهم ممتاز
١٩٦٠٠٠	بضاعة ومواد اولية		٦٪ سعر السهم الاسمي
٢٤٠٠٠	بضاعة تامة الصنع		٢ ج مدفوع بالكامل
	١٦٨٠٠٠ مدينون		احتياطيات :
	١٠٠٠ م . د . م . فيها	٢٠٠٠٠٠	احتياطي قانوني
١٦٧٠٠٠	ــــــــ	١٠٠٠٠٠	احتياطي عادي
٢٥٠٠٠	اوراق قبض	٩٠٠٠٠٠	مجموع حقوق
١٨٠٠	بنــــك		المساهمين
١٠٠	صندوق	٢٠٠٠٠٠	سندات ٤ ٪ برهن
٤٧٠١٠٠	حـ / أ . خ		المباني والآلات
			خصوم متداولة :
		١٩٣٠٠٠	دائنين
		٣٧٦٠٠	اوراق دفع
		٨٠٠٠	فوائد سندات مستحقة
		٢٠٠٠	مصاريف مستحقة
١٣٤٠٦٠٠		١٣٤٠٦٠٠	

وقد قام المصفي بتصفية اعمال الشركة وكان المتحصل من الاصول المختلفة كالآتي : مبـاني ١٢٠٠٠٠ ، سيـارات ١١٢٠٠٠ ، مـواد اوليـة ١٤٠٠٠٠ ، مـدينون ١٦٦٠٠٠ ، آلات ١١٠٠٠٠ ، اثاث وتركيبات ١٩٩٠٠ ، بضـاعة تامة الصنع ١٨٠٠٠ ، اوراق قبض ٢٥٠٠٠ .

فاذا علمت ان :

١ – من ضمن المصاريف المستحقة ايجار مباني الادارة عن الستة اشهر الاخيرة بواقع ٨ ج في الشهر ومرتبات الموظفين عن الثلاث اشهر الأخيرة وقدرها ١٢٠٠ ج

٢ – ينص القانون النظامي للشركة على ان مساهمي الاسهم الممتازة يتمتعون بالامتياز في الارباح وفيما عدا ذلك يتساوى مع المساهمين العاديين .

٣ – بلغت مصاريف التصفية ٩٠٠٠ ج وقد قام المصفي بتسديد اصحاب الحقوق المختلفة .

والمطلوب : تصوير الحسابات اللازمة لاقفال دفاتر الشركة .

الحـــل : **حـ / رهن السندات**

١٩٦٠٠٠	الى حـ / المباني	٢٠٠٠٠٠	من حـ / السندات
١٣٤٠٠٠	الى حـ / آلات	٨٠٠٠	من حـ / فائدة السندات
٢٠٨٠٠٠	الى حـ / البنك	٢٣٠٠٠٠	من حـ / البنـــك
		١٠٠٠٠٠	من حـ / التصفية
٥٣٨٠٠٠		٥٣٨٠٠٠	

حـ / التصفيـة

١٠٠٠٠٠	الى حـ / رهن السندات	١٠٠٠	من حـ / م . د . م . فيها
٧٧٠٠٠	الى حـ / السيارات	١١٢٠٠٠	من حـ / البنـــك
٢٥٦٠٠	الى حـ / الاثاث والتركيبات	١٩٩٠٠	من حـ / البنـــك
١٩٦٠٠٠	الى حـ / المواد الاولية	١٤٠٠٠٠	من حـ / البنـــك
٢٤٠٠٠	الى حـ / بضاعة تامة الصنع	١٨٠٠٠	من حـ / البنـــك
١٦٨٠٠٠	الى حـ / المدينون	١٦٦٠٠٠	من حـ / البنـــك
٢٥٠٠٠	الى حـ / أ . ق	٢٥٠٠٠	من حـ / البنـــك
٩٠٠٠	الى حـ / م. التصفية	١٤٢٧٠٠	من حـ / المساهمين
٦٢٤٦٠٠		٦٢٤٦٠٠	

حـ / المساهمين

مبلغ	بيان	مبلغ	بيان
٢٤٠٠٠	الى حـ / شهرة المحل	٤٠٠٠٠٠	من حـ / راس مال الاسهم العادية
٤٧٠١٠٠	الى حـ / أ . خ	٢٠٠٠٠٠	من حـ / راس مال الاسهم الممتازة
١٤٢٧٠٠	الى حـ / التصفية	٢٠٠٠٠٠	من حـ / الاحتياطي القانوني
٣٨٥٦٠	الى حـ / البنـك (مساهمين عاديين) بواقع ٢٢٦٤ ج عن السهم	١٠٠٠٠٠	من حـ / الاحتياطي الايرادي
١٣٢٦٤٠	الى حـ / البنـك (مساهمين ممتازين) بواقع ١,٢٢٦٤ عن السهم		
٩٠٠٠٠٠		٩٠٠٠٠٠	

حـ / البنـــــك

مبلغ	بيان	مبلغ	بيان
١٨٠٠	رصيد	٢٠٨٠٠٠	من حـ / رهن السندات
١٠٠	الى حـ / الصندوق	٩٠٠٠	من حـ / التصفية (مصاريف التصفية)
١١٢٠٠٠	الى حـ / التصفية	١٦٨٠	من حـ / دائنون ممتازون ٤٨٠ دائنون ١٢٠٠ مرتبات
١٩٩٠٠	الى حـ / التصفية	٢٣٠٩٢٠	من حـ / الدائنون
١٤٠٠٠٠	الى حـ / التصفية	٢٦٣٢٠٠	من حـ / المساهمين
١٨٠٠٠	الى حـ / التصفية		
١٦٦٠٠٠	الى حـ / التصفية		
٢٥٠٠٠	الى حـ / التصفية		
٢٣٠٠٠٠	الى حـ / رهن سندات		
٧١٢٨٠٠		٧١٢٨٠٠	

ح / الدائنين

٢٣٠٩٢٠	الى ح / البنك	١٩٣٠٠٠	من ح / الدائنين
		٣٧٦٠٠	من ح / أ . د
		٣٢٠	من ح / م. مستحقة
٢٣٠٩٢٠		٢٣٠٩٢٠	

المبلغ المتبقي للتوزيع على المساهمين هو ٢٦٣,٢٠٠ جنيه وحيث انها اقل من راس المال المدفوع فان من واجب المصفي ان يطالب المساهمين العاديين بدفع المستحق عن السهم العادي ، فالمساهم العادي لم يسدد سوى جنيه عن السهم اما المساهم الممتاز فقد سدد قيمة السهم الاسمية كلها ، واذا دفع المساهم العادي القيمة المستحقة عن السهم تجمع في البنك مبلغ ٦٦٣,٢٠٠ جنيه توزع على المساهمين بنسبة رؤوس اموالهم اي بنسبة ٤ : ١ ويستحق كل مساهم ١,٣٢٦٤ جنيه عن السهم وبدلا من ان يقوم المساهم العادي بتسديد واحد جنيه واستلام مبلغ ١,٣٢٦٤ جنيه عن السهم لا يطلب المصفي من المساهم العادي المبلغ المستحق وانما يسدد له مبلغ ٣٢٦٤, جنيه عن السهم ويسدد المساهم الممتاز مبلغ ١,٣٢٦٤ جنيه وبذلك يوفي المصفي المصاريف التي قد تصرف في سبيل تحصيل المبالغ المستحقة على المساهم العادي .

ثانياً : انقضاء الشركة وحلها بسبب الاندماج او الانضمام :

قد تنقضي الشركة وتحل بسبب انضمامها الى شركة اخرى قائمة او بسبب اندماجها مع شركة أخرى أو أكثر وتكوين شركة جديدة .

والمشاكل المحاسبية التي تواجهنا في هذه الحالة لا تختلف كثيراً عما يتبع في شركات الأشخاص وتتعلق باجراءين :

اولاً : حل الشركة المنضمة او المندمجة .

ثانياً : انتقال الاصول والخصوم الى الشركة الأخرى .

اولاً : دفاتر الشركة المنضمة او المندمجة :

تنحصر المشاكل المحاسبية الخاصة بحل الشركة المنضمة او المندمج فيما يلي :

١ - اعادة تقدير الاصول والخصوم التي تقرر انتقالها الى الشركة القائمة واثبات اي ربح او خسارة ناتجة عن اعادة التقدير في حـ / اعادة التقدير (انضمام) او حـ / اعادة التقدير (اندماج) .

٢ - اثبات اتعاب خبراء اعادة التقدير اذا كانت الشركة المنضمة او المندمجة هي التي ستتحمل هذه الاتعاب مع ترحيل هذه الاتعاب الى حـ / اعادة التقدير .

٣ - بيع الاصول التي لم تنتقل اى الشركة القائمة او الشركة الجديدة مع ترحيل الربح او الخسارة التي تنتج من عملية البيع الى حـ / اعادة التقدير وقد يستولي بعض المساهمين على اصل او اكثر من الاصول سدادا لجزء من حقوقهم وفي هذه الحالة يجعل حساب الاسهم مديناً وحساب الاصول التي استولى عليها دائنا واية خسارة او ربح ناتجة عن هذه العملية يرحل الى حـ / اعادة التقدير .

٤ - تسديد الخصوم التي تتعهد بها الشركة القائمة او الشركة الجديدة مع ترحيل ما قد يتنازل عنه الدائنون الى الجانب الدائن من حـ / اعادة التقدير

٥ - ترصيد حـ / اعادة التقدير لتحديد الارباح او الخسائر الناتجة عن الانضمام او الاندماج وقفل هذا الحساب بترحيل رصيده الى حـ / حملة الأسهم .

٦ - تحديد حقوق المساهمين واصحاب حصص التاسيس ويفتح حسابات لحملة الاسهم لكل اصدار او نوع من الاسهم حساب خاص به ، وكذلك حساب لحصص التاسيس ويجعل حـ / حملة الاسهم مدينا بنصيبهم من خسائر

الاعوام السابقة مع جعل حـ / أ . خ دائنا ، ومن مصاريف التاسيس التي لم تستهلك بعد ، مع جعل حـ / مصاريف التاسيس دائنا ، ومن خسائر اعادة التقدير مع جعل حـ / اعادة التقدير دائناً .

ثم يجعل حـ / حملة الاسهم دائنا بنصيبهم من راس المال مع جعل حساب راس المال مدينا ، ومن الارباح المرحلة من الاعوام السابقة مع جعل حساب الارباح والخسائر مديناً ، من الاحتياطيات العامة مع جعل حساب هذه الاحتياطيات مديناً ، ومن ارباح اعادة التقدير مع جعل حساب اعادة التقدير مديناً .

٧ - اثبات انتقال الاصول التي تقرر انتقالها الى الشركة القائمة او الشركة الجديدة وبقيمها المعدلة وذلك بجعل حـ / الشركة القائمة في حالة الانضمام او الشركة الجديدة في حالة الاندماج مديناً وحسابات تلك الاصول دائناً وبذلك تقفل حسابات تلك الاصول .

٨ - اثبات تعهد الشركة القائمة او الشركة الجديدة بالخصوم وذلك بجعل حساب هذه الشركة دائناً وحسابات تلك الخصوم مدينا وبذلك تقفل حسابات هذه الاصول .

٩ - اثبات استلام مقابل صافي الاصول المنقولة في صورة اسهم عينية وذلك بجعل حـ / الاسهم العينية مديناً وحـ / الشركة الجديدة دائناً ، وبذلك يقفل حـ / الشركة القائمة او الشركة الجديدة ويجوز ان يتضمن مقابل صافي الاصول سندات او نقدية .

١٠ - توزيع الاصول المقدمة من الشركة القائمة او الشركة الجديدة على حملة الاسهم (اصحاب حقوق التاسيس ان وجدت) حسب المستحق لكل منهم فيجعل حـ / حملة الأسهم (وحصص التأسيس) مديناً وحسابات هذه الأصول دائنة .

ثانياً : دفاتر الشركة القائمة (او الشركة الجديدة) :

المشاكل المحاسبية التي تواجهنا تنحصر في :

١ - في حالة انضمام الشركة الى شركة ،اخرى قائمة قد يعاد تقدير اصول وخصوم الشركة القائمة وفي هذه الحالة يجب اثبات ما قد يطرأ على قيم الاصول والخصوم من تعديلات وبيان اثر ذلك على حقوق المساهمين .

٢ - اثبات استلام الاصول والتعهد بالخصوم التي انتقلت الى الشركة القائمة او الشركة الجديدة وذلك بجعل حسابات الاصول مدينة وحسابات الخصوم دائنة مع جعل حـ / الشركة المنضمة او المندمجة دائناً بالفرق .

٣ - اثبات اصدار الاسهم العينية (والسندات والنقدية ان وجدت) مقابل صافي الاصول المنقولة وذلك بجعل حـ / الشركة المنضمة او المندمجة مدينا وحساب راس مال الاسهم العينية (وقروض السندات والبنك ان وجدت) دائنا بقيمة المقابل .

وقد يحدث ان يزيد المقابل عن صافي الاصول المنقولة وفي هذه الحالة يعتبر الفرق بمثابة شهرة محل للشركة المنضمة او المندمجة او قد يحدث العكس ويقل المقابل عن صافي الاصول ويعتبر الفرق بمثابة احتياطي تضخم الاصول .

مثال عام :

الآتي المركز المالي لشركة الغزل العربية كما تظهر في ٣١ / ١٢ / ١٩٩١ :

قائمة المركز المالي

		اصول ثابتة	٦٠٠٠٠٠	**راس المال :**
٤٠٠٠٠		شهرة المحل		٦٠٠٠٠ سهم عادي
	١١٠٠٠٠	مباني		بقيمة اسمية ١٠ ج
	١٠٠٠٠	- مجمع اهلاك	٣٠٠٠٠	احتياطي عام
١٠٠٠٠٠				
	٣٠٠٠٠٠	آلات		**التزامات قصيرة**
	٣٠٠٠٠	- مجمع اهلاك		**الاجل :**
٢٧٠٠٠٠				
	١٢٠٠٠	اثاث		٣٨٠٠٠ أ . د
	٢٠٠٠	- مجمع اهلاك		٩٠٠٠٠ دائنين
١٠٠٠٠			١٢٨٠٠٠	
٤٢٠٠٠٠				
		اصول متداولة		
		بضاعة :		
	٨٨٠٠٠	جاهزة		
	٣٠٠٠٠	خامات		
	٢٠٠٠٠	تحت التشغيل		
	١٣٨٠٠٠			
	٦٤٠٠٠	مدينون		
	٥٠٠٠٠	بنـــك		
٢٥٢٠٠٠		**ارصدة مدينة أخرى :**		
	٧٠٠٠٠	خسائر تجارية		
	١٦٠٠٠	مصاريف تاسيس		
٨٦٠٠٠				
٧٥٨٠٠٠			٧٥٨٠٠٠	

ولقد وافقت الجمعية العمومية على قرار مجلس االادارة بضرورة انضمام الشركة الى شركة النسيج المصرية لعدم قدرتها على الاستمرار في نشاطها مستقلة .

فاذا علمت ان خبراء اعادة التقدير قدروا قيم الاصول كالآتي :

١ - المباني بمبلغ ٨٨٠٠٠ ج والآلات بمبلغ ٢١٠٠٠٠ ج والاثاث بمبلغ ١٢٠٠٠ ج .

٢ - تلغى قيمة شهرة المحل .

٣ - البضاعة الجاهزة بقيمتها الدفترية ، الخامات بمبلغ ١٤٠٠٠ ج ، وبضاعة تحت التشغيل بمبلغ ١٤٠٠٠ ج .

٤ - يكون احتياطي ديون مشكوك فيها بمبلغ ١٠٠٠٠ ج .

ولقد وافقت الجمعية العمومية غير العادية لشركة الغزل العربية على هذه التقديرات كما وافقت الجمعية العمومية لشركة النسيج المصرية على الانضمام واصدار اسهم عينية لصافي الاصول المنتقلة اليها بقيمة اسمية ٢٠ ج للسهم الواحد .

فاذا علمت ان الاصول انتقلت جميعها الى شركة النسيج المصرية ما عدا البنك كما تعهدت الشركة بجميع الخصوم ما عدا اوراق الدفع ، بلغت مصاريف خبراء اعادة التقدير ٦٠٠٠ ج تحملتها شركة الغزل العربية .

والمطلوب :

أولاً : تصوير الحسابات الرئيسية الخاصة بانقضاء وحل شركة الغزل العربية .

ثانياً : قيود اليومية في دفات شركة النسيج المصرية .

الحـــــل :

أولاً : دفاتر شركة الغزل العربية :

ح / اعادة التقدير (انضمام)

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٢٢٠٠٠	الى ح / المباني	١٠٠٠٠	من ح / مجمع اهلاك المباني
٩٠٠٠٠	الى ح / الآلات	٣٠٠٠٠	من ح / مجمع اهلاك الالات
٤٠٠٠٠	الى ح / شهرة المحل	٢٠٠٠	من ح / مجمع اهلاك الاثاث
٦٠٠٠	الى ح / الخامات	١٣٨٠٠٠	من ح / المساهمين (حملة الاسهم العادية)
٦٠٠٠	الى ح / بضاعة تحت التشغيل		
١٠٠٠٠	الى / م . د . م . فيها		
٦٠٠٠	الى ح / اتعاب الخبراء		
١٨٠٠٠٠		١٨٠٠٠٠	

ح / المساهمين (حملة الاسهم العادية)

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٧٠٠٠٠	الى ح / أ . خ	٦٠٠٠٠٠	من ح / راس المال
١٦٠٠٠	الى ح / م. التاسيس	٣٠٠٠٠	من ح / الاحتياطي العام
١٣٨٠٠٠	الى ح / ا. التقدير انضمام		
٤٠٦٠٠٠	رصيد مرحل		
٦٣٠٠٠٠		٦٣٠٠٠٠	
٤٠٠٠٠٠	الى ح / راس مال الاسهم	٤٠٦٠٠٠	رصيد مرحل
٦٠٠٠	الى ح / البنك		
٤٠٦٠٠٠		٤٠٦٠٠٠	

ح / شركة النسيج المصرية

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٨٨٠٠٠	الى ح / المباني	٩٠٠٠٠	من ح / الدائنين
٢١٠٠٠٠	الى ح / الآلات	١٠٠٠٠	من ح / م . د . م . فيها
١٢٠٠٠	الى ح / الاثاث	٤٠٠٠٠٠	من ح / الاسهم العينية
٢٦٠٠٠	الى ح / البضاعة		
٦٤٠٠٠	الى ح / المدينون		
٥٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠	

حـ / البنـــــك

٥٠٠٠٠	رصيد	٦٠٠٠	من حـ / اتعاب الخبراء
		٣٨٠٠٠	من حـ / أ . د
		٦٠٠٠	رصيـــــد
٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠	
٦٠٠٠	رصيد مرحل	٦٠٠٠	من حـ / المسهمين (حملة الاسهم العادية)
٦٠٠٠		٦٠٠٠	

ثانياً : في دفاتر شركة النسيج المصرية :

- دفتر اليومية :

من مذكورين
٨٨٠٠٠ حـ / المباني
٢١٠٠٠٠ حـ / الآلات
١٢٠٠٠ حـ / الاثاث
١٢٩٠٠٠ حـ / البضاعة
٨٨٠٠٠ جاهزة
١٤٠٠٠ تحت التشغيل
٢٤٠٠٠ خامات
٦٤٠٠٠ حـ / المدينين
الى مذكورين
٩٠٠٠٠ حـ / الدائنين
٦٠٠٠ حـ / احتياطي ديون مشكوك فيها
٤٠٠٠٠٠ حـ / شركة الغزل العربية
تسليم اصول وخصوم شركة الغزل العربية

٤٠٠٠٠٠ من حـ / شركة الغزل العربية
٤٠٠٠٠٠ الى حـ / راس مال الاسهم
اصدار ٢٠٠٠٠ سهم عيني بقيمة اسمية ٢٠ ج للسهم

ثالثاً : المشاكل المحاسبية لاعادة التنظيم :

اعادة التنظيم هو مجرد اجراء تغييرات لهيكل راس مال المنشأة Capital Readjustment بقصد التغلب على ما تعانيه المنشأة من صعوبات تجعلها غير قادرة علي الوفاء بالتزاماتها في مواعيدها او تحقيق معدل ارباح مناسب لهذا النوع من النشاط ولراس المال المستثمر فيه واعادة تنظيم شركة المساهمة لا يؤدي الى انقضاء الشركة او حلها ولا يفقدها شخصيتها المعنوية كما في حالة التصفية العادية او حالتي الانضمام والاندماج .

وتتخذ اعادة تنظيم شركات المساهمة مظاهر عديدة منها :

١ - تخفيض راس المال .

٢ - تغيير حقوق حملة السندات .

٣ - تعديل حقوق الاسهم الممتازة .

٤ - تعديل القيمة الاسمية للسهم .

٥ - اعادة تقدير الاصول .

١ - تخفيض راس المال :

فقد تبدأ الشركة الى تخفيض راس مالها اذا كان زائداً عن حاجتها اي اذا كانت هناك اموال غير مستثمرة في اعمال المشروع او اذا وجدت خسائر جسيمة ولا امل في تعويضها من ارباح المستقبل ، او اذا اتضح ان الاصول مقومة باكثر من قيمتها الحقيقية وان الخصوم مقومة باقل من قيمتها ، ويتم تخفيض راس المال عن طريق تخفيض راس المال اما عن طريق تخفيض القيمة الاسمية للسهم باعفاء المساهم بدفع المبالغ الباقية من قيمة او برد جزء من قيمة السهم المدفوعة نقداً ، واما عن طريق انقاص عدد الاسهم مع بقاء القيمة الاسمية ثابتة وذلك برد القيمة المدفوعة عن عدد معين من الاسهم تختار بالاقتراع واما عن طريق شراء بعض الاسهم من البورصة .

أ - مثال : على تخفيض راس المال المصرح به لزيادته عن حاجة الشركة :

اصدرت شركة مساهمة ١٥٠٠٠ سهم قيمة السهم الاسمية ٦ ج دفعت بالكامل وقد اتضح فيما بعد ان الشركة لم تكن في حاجة الا لمبلغ ٣٠٠٠٠ ج لتقوم بتحقيق غرضها التجاري الذي تكونت من اجله وهكذا يصبح لديها ٦٠٠٠٠ ج فائض عن الحاجة ومعطلة وبالتالي لا تحقق ارباحاً .

اما راس المال المستقبل وقدره ٣٠٠٠٠ ج حقق ربحاً بمعدل ١٥ ٪ اي ٤٥٠٠ ج فاذا وزعت هذه الارباح على كل اسهم راس المال يكون معدل الكوبون

٥ ٪ فقط ($\frac{\text{٤٥٠٠ ارباح}}{\text{٩٠٠٠٠ راس المال}}$ × ١٠٠)

وهذا يؤدي الى خفض قيمة اسهم الشركة في سوق الاوراق المالية .

وتتخذ الشركة احد الاجراءات الآتية لمعالجة ذلك الموقف :

١ - ان ترد نقداً جزء من القيمة الاسمية لكل سهم وفي هذه الحالة ترد الشركة ثلثي القيمة الاسمية للسهم وبذلك ينخفض راس المال بمبلغ ٦٠٠٠٠ ج وتجرى القيود الآتية :

٩٠٠٠٠ من حـ / راس المال

٩٠٠٠٠ الى حـ / المساهمين

الغاء راس المال القديم تمهيداً لاثبات قرار تخفيض راس المال عن طريق رد ٤ ج عن كل سهم لكل مساهم

٣٠٠٠٠ من حـ / المساهمين

٣٠٠٠٠ الى حـ / راس المال

اثبات راس المال الجديد باصدار ١٥٠٠٠ سهم قيمة السهم الاسمية ٢ ج

٦٠٠٠٠ من حـ / المساهمين
٦٠٠٠٠ الى حـ / البنـــك
رد مبلغ ٤ ج عن كل سهم

ويتطلب ذلك الغاء الاسهم القديمة واصدار اسهم جديدة بالقيمة الاسمية المعدلة ولهذا السبب اقفل حـ / راس المال القديم وفتح حـ / راس مال آخر يلزم الامر كذلك اجراء التعديلات اللازمة في سجل المساهمين .

٢ - ان ترد نقداً كل القيمة الاسمية لعدد من الاسهم وذلك عن طريق القرعة مثلاً اذا ما وافقت الجمعية العمومية على هذه الطريقة للتخفيض وفي المثال السابق ترد الشركة القيمة الاسمية لـ ١٠٠٠٠ سهم اي يخفض راس المال بمبلغ ٦٠٠٠٠ ج (١٠٠٠٠ سهم × ٦ ج) وفي هذه الحالة تجرى القيود الآتية :

٦٠٠٠٠ من حـ / راس المـــال
٦٠٠٠٠ الى حـ / المســاهمين
رد القيمة الاسمية لـ ١٠٠٠٠ سهم

٦٠٠٠٠ من حـ / المساهمين
٦٠٠٠٠ الى حـ / البنـــك
رد القيمة الاسمية لـ ١٠٠٠٠ سهم

وفي هذه الحالة تدخل التعديلات اللازمة في سجل المساهمين ولا داعي الى الغاء جميع الاسهم القديمة واصدار اسهم جديدة وذلك لان الاسهم القديمة التي لم ترد قيمتها للمساهمين لم تتغير قيمتها الاسمية .

وفي حالة اذا كانت الشركة لم تطلب بعد جميع الاقساط نرى انه لا داعي لطلب اقساط اخرى وذلك لان راس المال الذي لديها يعتبر كافياً وسيظل كافياً

لتحقيق غرض الشركة "، معنى ذلك ان الشركة تعتبر الاقساط التي سبق ان دفعها المساهمون عبارة عن راس المال الاسمي للشركة .

والاجراء الذي تتخذه الشركة في هذه الحالة هو اعفاء المساهمين من دفع باقي القيمة الاسمية للاسهم ويترتب على ذلك اصدار الاسهم الجديدة بالقيمة الاسمية المعدلة وادخال التعديلات اللازمة في سجل المساهمين .

والقيد المحاسبي الذي يثبت التغيير الذي طرأ على راس المال الاسمي هو:

xxx من حـ / راس المـــال (قيمة السهم الاسمية .... ج)

xxx الى حـ / راس المـال (قيمة السهم الاسمية ..... ج

ب – تخفيض راس المال لوجود خسائر كبيرة مرحلة :

قد تتعرض الشركة لخسائر مختلفة ام نتيجة لزيادة مصروفات الشركة على ايراداتها او نتيجة لخسائر راسمالية ، وتعتبر هذه الخسائر في حالة عدم وجود احتياطيات كافية لتغطية خسارة فعلية تعتري راس المال ويترتب على ذلك عدم تمكين الشركة من توزيع ارباح على اسهمها قبل التخلص من الخسائر المرحلة في السنوات السابقة ، ولا شك ان لهذا اثر كبير على سعر اسهم الشركة في السوق وعلى سمعتها المالية .

ومن البديهي ان مصلحة الشركة تقتضي تخفيض راس المال بمقدار هذه الخسائر المرحلة حتى يتحقق التوازن بين راس المال المستثمر وبين العائد عليه ، وحتى تعاود الشركة بعد التخفيض توزيع ارباحها للمساهمين مما يؤدي الى ارتفاع اسهمها في السوق وتحسن مركزها المالي واستعادة الثقة فيها .

مثـــال :

الميزانية الآتية تبين بوضوح سوء المركز المالي للشركة نتيجة لتراكم الخسائر التي لحقت براس مالها مما يسيء الى سمعة الشركة ويعرض شهرتها للتدهور وسعر اسهمها للهبوط الى درجة كبيرة في البورصة .

فالميزانية الآتية تبين المركز المالي لشركة خاسرة :

٩٠٠٠٠	اصول مختلفة	١٠٠٠٠٠	راس المال
٥٠٠٠٠	خسائر مرحلة	٤٠٠٠٠	مطلوبات
١٤٠٠٠٠		١٤٠٠٠٠	

يتضح من تلك الميزانية سوء المركز المالي الذي يظهر بوضوح ولكن لو تخفض الشركة راس المال بمجرد قيد دفتري فان ذلك يؤدي الى اظهار المركز المالي للشركة في الميزانية بطريقة لا تسيء الى سمعتها .

وتكون الميزانية بعد التعديل :

٩٠٠٠٠	اصول مختلفة	٥٠٠٠٠	راس المال
		٤٠٠٠٠	مطلوبات
١٤٠٠٠٠		٩٠٠٠٠	

وبالنظرة الى الميزانية نجد ان الميزانية الثانية تبين بوضوح حقيقة المركز المالي وقيمة راس المال الحقيقي المستغل اذا قورن بالمركز المالي الذي تبينه الميزانية الاولى وتكون قيود اليومية الخاصة باجراء هذا التخفيض :

١٠٠٠٠٠ من حـ / راس المال (القديم)

الى مذكورين

٥٠٠٠٠ حـ / تخفيض راس المال

٥٠٠٠٠ حـ / راس المال (الجديد)

قرار تخفيض راس المال بغرض محو الخسارة المرحلة

٥٠٠٠٠ من حـ / تخفيض راس المال

٥٠٠٠٠ الى حـ / أ . خ المرحلة

ترحيل حساب تخفيض راس المال الى حـ / الخسائر المرحلة

والنتيجة النهائية لهذا التخفيض هي ان يظهر راس المال على حقيقته وتصبح الشركة قادرة على توزيع ارباح في المستقبل على المساهمين بمعدل معقول وعلاوة علي ذلك تكون الشركة في مركز اكبر للاقتراض بشروط افضل .

ج - تخفيض راس المال لوجود اصول مقومة دفترياً باكثر من قيمتها الحقيقية او مطلوبات باقل من وقيمتها :

قد تكون اصول الشركة مقدرة باكثر من قيمتها الحقيقية نتيجة لان معدلات الاهلاك لم تكن كافية في السنوات السابقة او ان الشركة دفعت ثمناً لشراء هذه الاصول مبلغاً يزيد على قيمتها الحقيقية ، كما قد يكون لدى الشركة ارصدة مدينة مختلفة كمصروفات تأسيس وشهرة وعلامات تجارية بمبالغ اكبر من قيمتها .

واجراء تخفيض في قيم الاصول الى المبلغ الحقيقي له اثر على الارباح المستقبلة التي تحققها الشركة فلو ان القيمة الدفترية للآلات مثلاً ٢٠٠٠٠٠ ج بينما قيمتها الحقيقية هي فقط ٨٠٠٠٠ فان مبلغ الاهلاك السنوي بفرض ان المعدل ١٠ ٪ فينخفض من ٢٠٠٠٠ ج الى ٨٠٠٠ ج وهذا يزيد الارباح بمعدل ١٢٠٠٠ ج ما يساعد على اجراء توزيعات في المستقبل .

كذلك الحال بالنسبة للمطلوبات فيجب ان تظهر في دفاتر الشركة بقيمتها الحقيقية فاذا كانت ظاهرة باقل من قيمتها فعلاً نتيجة لعدم الاخذ في الحسبان بعض الالتزامات التي على الشركة او ان هناك مصروفات مستحقة لم تاخذ في الاعتبار فهذه يجب تعديلها حتى يظهر راس المال على حقيقته .

ولاجراء القيد المحاسبي الخاص بتخفيض راس المال تحصر المبالغ المراد تخفيض راس المال بها بان يعاد تقويم الاصول والمطلوبات وترحل الفروق الى حساب تخفيض راس المال ويوزع الاخير على راس المال العادي والممتاز وفقاً لحقوقها المنصوص عليها في القانون النظامي ويتم التخفيض في راس المال اما عن طريق تخفيض القيمة الاسمة للاسهم او عن طريق اعطاء اسهم جديدة اقل في مقابل عدد اكبر من الاسهم القديمة .

مـثـال : علي تخفيض راس المال :

الآتي ميزانية شركة مساهمة في ٣١ / ١٢ / ١٩٩١ :

٢٤٠٠٠	شهـرة	٦٠٠٠٠	راس المـال : ١٠٠٠٠ سهم ممتاز (قيمة السهم الاسمية ٦ ج) لها حق اولوية استرداد القيمة الاسمية
٧٠٠٠٠	آلات		
٤٤٠٠٠	بضـاعة		
٣٨٠٠٠	مدينـون		
٦٠٠٠	نقـدية	١٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠ سهم عادي (قيمة السهم ٦ ج)
٣٠٠٠٠	حـ / أ . خ مدين	٣٢٠٠٠	مـطـلـوبات
٢١٢٠٠٠		٢١٢٠٠٠	

وفي اول يناير ١٩٩٢ قررت الجمعية العمومية تخفيض راس المـال ووافقت على المشروع الآتي :

١ - تخفيض قيمة السهم الممتاز الى ٤ ج مسددة بالكامل والسهم العادي الى ٥ ج مسدد منها ٢ ج .

٢ - محو حـ / أ . خ المدين واستبعاد الشهرة من الدفاتر وتخفيض رقم البضاعة بمبلغ ٦٠٠٠ ج وتكوين مخصص د . م . فيها بمبلغ ٤٠٠٠ ج .

٣ - رفع المطلوبات الى ٤٠٠٠٠ وهي القيمة الحقيقية لها اذ اتضح ان هناك ضرائب بالفرق عن سنوات سابقة غير مقيدة .

٤ - هناك عيوب فنية في الآلات تجعل قيمتها تقل عن القيمة الدفترية بمبلغ ١٨٠٠٠ ج .

٥ - يكون احتياطي بالفرق وذلك لفرض تدعيم مركز الشركة .

والمطلوب :

١ - إجراء قيود اليومية المترتبة على هذا التخفيض .

٢ - تصوير الميزانية بعد التخفيض .

أولاً : قيود اليومية :

١٨٠٠٠٠		من حـ / راس المــال
		إلى مذكورين
	١٠٠٠٠٠	حـ / تخفيض راس المال
	٨٠٠٠٠	حـ / راس المال الجديد
		قرار الجمعية العمومية بتخفيض راس المال بحيث تكون القيمة الاسمية للسهم الممتاز ٤ ج مدفوعة بالكامل والسهم العادي ٥ ج مدفوع منها ٢ ج
٩٠٠٠٠		من حـ / تخفيض راس المــال
		إلى مذكورين
	٣٠٠٠٠	حـ / أ . خ (الرصيد الجديد)
	٢٤٠٠٠	حـ / الشـــهــرة
	٦٠٠٠	حـ / البضــــاعة
	٤٠٠٠	حـ / م . د . م. فيها
	١٨٠٠٠	حـ / الآلات
	٨٠٠٠	حـ / المطلوبات
		تخفيض قيم الاصول وزيادة المطلوبات حسب توصيات الخبراء
١٠٠٠٠		من حـ / تخفيض راس المــال
	١٠٠٠٠	إلى حـ / الاحتياطي العــام
		ترحيل رصيد حـ / تخفيض راس المال الى الاحتياطي العام

الميزانية بعد التخفيض

		الاصول الثابتة :			راس المـال :
٥٢٠٠٠		آلات		٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠ سهم ممتاز قيمة
		الأصول المتداولة :			اسمية ٤ ج مدفوعة بالكامل
	٢٨٠٠٠	البضاعة		٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠ سهم عادي قيمة
		٣٨٠٠٠ مدينون	٨٠٠٠٠		اسمية ٥ ج مدفوع منها ٢ ج
		٤٠٠٠ م . د . م . فيها	١٠٠٠٠		احتياطي عـام
	٣٤٠٠٠		٤٠٠٠٠		مطلوبات
	٦٠٠٠	نـقـديـة			
٨٧٠٠٠					
١٢٠٠٠٠			١٢٠٠٠٠		

ملاحظة :

خـفـض راس المال بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ج يوزع بين حـملة الاسـهم المخـتلفـة كالآتي :

الاسهم الممتازة :

تخفيض القيمة الاسمية للسهم الممتاز بمبلغ ٢ ج .

أى (١٠٠٠٠ سهم × ٢ ج) = ٢٠٠٠٠ ج

الاسهم العادية :

تخفيض القيمة الاسمية للسهم العادي بمبلغ ٤ ج

أى (٢٠٠٠٠ سهم × ٤ ج) = ٨٠٠٠٠ ج

١٠٠٠٠٠ ج

ويتيح المشروع المبين لتخفيض راس المال فرصة تدبير حاجياتها النقدية المستقبلية بان تطلب الشركة باقي القيمة الاسمية للاسهم العادية خصوصاً وان المركز المالي يشير الى عجز كبير في النقدية الموجودة حالياً للشركة .

ويرجع سبب الاختلاف في معدل توزيع الخسائر بين الاسهم العادية والممتازة الى ان الاخيرة لها وضع ممتاز بالنسبة لتوزيع الممتلكات في حالة التصفية ، ولذلك لا يجب ان يتحمل حملة الاسهم الممتازة من خسائر تخفيض راس المال بنفس النسبة التي توقع على حملة الاسهم العادية . اما اذا لم ينص القانون النظامي للشركة على حق الامتياز بالنسبة للاسهم الممتازة فانها في هذه الحالة تتحمل الخسارة بنفس النسبة التي تتحملها حملة الاسهم العادية .

ولا شك ان الميزانية الجديدة بعد اجراء التعديلات السابقة تبين المركز المالي على حقيقته ويظهر حقوق المساهمين بالوضع الحقيقي وسيكون من نتيجة ذلك التخفيض ان يصبح معدل توزيع الارباح الذي تحققه في المستقبل مشجعاً ومتمشياً مع الواقع .

ثانياً : تغيير حقوق حملة السندات :

اما بخصوص تغيير حقوق حملة السندات فقد يتم عن طريق احلال السندات بغيرها وذلك في تاريخ سابق لتاريخ استحقاق السندات القديمة رغبة في الاستفادة من انخفاض سعر الفائدة في سوق المال او عن طريق تحويل السندات الى اسهم وذلك رغبة في تخفيض الاعباء الثابتة على المنشأة ويتم استبدال السندات باخرى بالقيد الآتي :

xxx من حـ / السندات .... ٪ (القديمة)

xxx الى حـ / السندات .... ٪ (الجديدة)

ويتم تحويل السندات الى اسهم مع مراعاة الآتي :

١ - انه اذا حولت السندات الى اسهم بعلاوة اصدار ، فانه ينبغي تحويل العلاوة الى الاحتياطي القانوني .

٢ - اتباع الاجراءات الخاصة بزيادة راس المال ، وذلك باتخاذ قرار من الجمعية العمومية يبين مقدار الزيادة وسعر الاصدار .

ولاثبات عمليات تحويل السندات الى اسهم تجرى القيود الآتية :

أ - قيود تسديد السندات .

ب - قيود اصدار الاسهم .

مـثـال :

في ١٩٩٧/٧/١ اصدرت شركة مساهمة ٦٠٠٠ سند ٦ ٪ قيمة السند الاسمية ١٠ ج وتضمنت شروط الفر منها اعطاء الشركة الحق في تحويل السندات الى اسهم وذلك بعد مضي سنتين على الاقل من تاريخ اصدارها .

وفي ١٩٩٧/٧/١ قررت الشركة زيادة راسمالها بتحويل السندات التي سبق اصدارها الى اسهم قيمة السهم الاسمية ١٠ ج بعلاوة اصدار قدرها ٢ ج على السهم ، وقد قبل ذلك حاملوا ٣٦٠٠ سند بينما رفض باقي حملة السندات ذلك التحويل فردت اليهم القيمة الاسمية لسنداتهم في اول اغسطس وفي نفس التاريخ اكتتب مساهمو الشركة القدامى في الاسهم التي رفضها اصحاب السندات الباقية .

وفيما يلي القيود المترتبة لاثبات التعديلات السابقة :

٦٠٠٠٠		من حـ / السندات ٦ ٪ ٧ / ١
	٦٠٠٠٠	إلى حـ / حملة السندات
		اثبات قرار تحويل السندات الى اسهم
٣٦٠٠٠		من حـ / حملة السندات ٧/١
		إلى مذكورين
	٣٠٠٠٠	حـ / راس المال
	٦٠٠٠	حـ / علاوة إصدار
		توزيع ٣٠٠٠ سهم بعلاوة ٢ ج على حاملي ٣٦٠٠ سند قبلوا شروط تحويل السندات الى اسهم
٢٤٠٠٠		من حـ / حملة السندات ٨/١
	٢٤٠٠٠	إلى حـ / البنـــــك
		تسديد حملة ٢٤٠٠ سند رفضوا قبول تحويل سنداتهم الى اسهم

٢٤٠٠٠		من حـ / البنـــــك	١ / ٨
	٢٤٠٠٠	إلى حـ / المكتتبين في الاسهم	
		الاكتتاب في ١٠٠٠٠ سهم قيمة اسمية ١٠ للسهم	
		بعلاوة ٢ ج عن السهم	
٢٤٠٠٠		من حـ / المكتتبين في الاسهم	١ / ٨
		إلى مذكورين	
	٢٠٠٠٠	حـ / راس المال	
	٤٠٠٠	حـ / علاوة إصدار	
٤٠٠٠		من حـ / علاوة إصدار	١ / ٨
	٤٠٠٠	إلى حـ / الاحتياطي القانوني	
		تحويل علاوة الاصدار للاحتياطي القانوني	

ملاحظات :

١ - عدد السندات المصدرة ٦٠٠٠ سند قيمة السند الاسمية ١٠ ج وتبلغ قيمتها ٦٠٠٠٠ ج وفي نظيرها تصدر الشركة اسمها بما في ذلك علاوتها ويستخرج عدد الاسهم التي اصدرتها الشركة في مقابل السندات بالمعادلة الآتية :

كل ١٢ سند يعطى في مقابلها ١٠ اسهم

اذن ٦٠٠٠ سند يعطى في مقابلها ؟ سهم

اي $٦٠٠٠ \times \frac{١٠}{١٢} = ٥٠٠٠$ سهم

وبناء عليه يعطى حاملوا السندات :

عدد ٥٠٠٠ سهم قيمة اسمية ١٠ ج	= ٥٠٠٠٠ ج
وبعلاوة عن ٥٠٠٠ سهم قدرها ٢ ج لسهم	= ١٠٠٠٠ ج
مجموع القيمة الاسمية للاسهم وعلاوتها	٦٠٠٠٠ ج

٢ – قبل حملة ٣٦٠٠ سند عملية التحويل فخصص له :

عدد من الاسهم = ١٨٠٠ × $\frac{١٠}{١٢}$ = ١٥٠٠ سهم

ثالثاً : تعديل حقوق حملة الأسهم الممتازة :

اما عن تعديل حقوق حملة الاسهم الممتازة فيتم عن طريق تخفيض معدل الارباح على هذه لاسهم ، او التنازل عن حقوقهم في الارباح المجمعة اذا كانت الاسهم اسهم ممتازة مجمعة الارباح ، او تحويل كل او جزء من الاسهم الممتازة الى عادية مع ارضاء حملة الاسهم الممتازة بوسيلة او باخرى كان تمنحهم سهماً لكل عشرة اسهم عادية .

رابعاً : تعديل فئة القيمة الامية للاسهم :

قد ترى الشركة ان تجزا القيمة الاسمية للسهم او تجمعها ، فمثلا شركة لديها ١٠٠٠٠ سهم قيمة السهم الاسمية ١٥ ج وتبين لها ان حركة تداول اسهمها في السوق صعبة وبطيئة وذلك لكبر قيمة السهم السوقية فان الشركة في هذه الحالة قد تجزا السهم الواحد الي ثلاثة اسهم قيمة السهم الاسمية ٥ ج لتسهيل تداولها في البورصة .

وعلى العكس من ذلك شركة لديها ٥٠٠٠٠ سهم قيمة السهم الاسمية جنيهان ، قد ترى تجميع الاسهم بحيث يكون عددها ٢٠٠٠٠ سهم قيمة السهم الاسمية ٥ جنيهات .

وفي هذه الحالة يعطى سهم واحد لكل من يحمل سهمين وتلجأ الشركة الى هذا الاجراء عند انخفاض سعر السهم في البورصة الي درجة كبيرة تفقد الثقة في مركز الشركة المالي والائتماني .

وتستدعي هذه التعديلات تحضير كشوف تجزئة الاسهم او تجميعها تبين اسم كل مساهم وعدد الاسهم التي يحملها بالقيم الاسمية ونمرها قبل التعديل وعدد الاسهم التي ستصدر للمساهم ونمرها بعد التعديل ، وتطلب الشركة الاسهم القديمة من المساهمين ، وتعطي لهم اسهما جديدة بالقيمة الاسمية المعدلة .

كشوف استبدال اسهم

رقم صفحة سجل المساهمين	الاسم والجنسية	العنوان	المهنة	الاسهم المستبدلة				الاسهم الجديدة				رقم صفحة سجل المساهمين الجدد	ملاحظات
				رقم الشهادة	عدد الاسهم	الارقام المميزة		رقم الشهادة	عدد الاسهم	الارقام المميزة			
						من	الى			من	الى		

وعلاوة على ذلك تدخل التعديلات اللازمة في سجل المساهمين وتثبت عادة تلك التعديلات في اليومية بقيد نظامي بان يجعل حـ / راس المال (بقيمة الاسهم الاسمية قبل التعديل) مدينة وحـ / راس المال (بالقيمة الاسمية المعدلة) دائناً بنفس القيمة ، وهكذا يشير ذلك القيد النظامي الى انه حدثت تعديلات في فئات الاسهم .

ولاثبات الحالة الأولي في الدفاتر يكون قيد اليومية كالآتي :

١٥٠٠٠٠ من حـ / راس المال (قيمة السهم الاسمية ١٠ ج)

١٥٠٠٠٠ الى حـ / راس المال (قيمة السهم الاسمية ٥ ج)

تجزئة ١٠٠٠٠ سهم قيمة السهم الاسمية ١٥ ج

الي ٣٠٠٠٠ سهم قيمة السهم الاسمية ٥ ج

ولاثبات الحالة الثانية في الدفاتر تجري قيد اليومية كالآتي :

١٠٠٠٠٠ من حـ / راس المال (قيمة السهم الاسمية ٢ ج)

١٠٠٠٠٠ الى حـ / راس المال (قيمة السهم الاسمية ٥ ج)

تجميع ٥٠٠٠٠ سهم قيمة السهم الاسمية ٢ ج

الي ٢٠٠٠٠ سهم قيمة السهم الاسمية ٥ ج

خامساً : اعادة تقدير الاصول :

واخيراً قد يتضح للشركة ان اصولها مقومة باكثر من قيمتها وهذا يؤدي الى ظهور راس المال على غير حقيقته وتتم المعالجة المحاسبية لتلك المشاكل كما سبق ان بينا في اولاً عند تخفيض راس المال .

الباب السابع

أنواع أخرى من الشركات المساهم

الشركات ذات المسئولية المحدودة - وشركات التوصية البسيطة

لقد تم تخصيص هذا الباب لدراسة بقية انوع الشركات المساهمة وهي الشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات التوصية بالاسهم وسوف ناقش ماهية تلك الشركات وخصائصها كل على حدة :

أولاً : الشركات ذات المسئولية المحدودة :

عرف القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الشركة ذات المسئولية المحدودة على النحو التالي :

- مادة ٤ الشركة ذات المسئولية المحدودة هي شركة لا يزيد عدد الشركاء فيها على ٥٠ شريك ، لا يكون كلاً منهم مسئولاً الا بقدر حصته .

ولا يجوز تاسيس الشركة او زيادة راسمالها ويجوز او الاقتراض لحسابها الا عن طريق الاكتتاب العام ولا يجوز لها اصدار اسهم اوسندات قابلة للتداول ويكون انتقال حصص الشركاء فيها خاضعاً لاسترداد الشركاء طبقاً للشوط الخاصة التي يتضمنها عقد الشركة فضلاً عن الشروط المقررة في هذا القانون

وللشركة ان تتخذ اسماً خاصاً ، ويجوز ان يكون اسمها مستمداً من غرضها ويجوز ان يتضمن عنوانها اسم شريك او اكثر .

يتضح مما سبق ان عدد الشركاء محدد في الشركات ذات المسئولية المحدودة بخمسين شريك ويكون كل شريك مسئولاً عن حصته مثل مسئولية المساهم في الشركة المساهمة ولكن على خلاف الشركات المساهمة لا يجوز اصدار اسهم وسندات تكون قابلة للتداول .

خصائص الشركة ذات المسئولية المحدودة :

تشبه الشركة ذات المسئولية المحدودة الشركة الماهمة العامة في مواضع كثيرة مثل تقسيم راس المال الى اسهم كذلك طريقة تقييم المقدم من الحصص العينية كسداد لقيمة الاسهم - ومسئولية الشريك المحدودة بقيمة اسهمه في راس المال وكذلك اجراء التصفية الا انهما يختلفان في مواضع أخرى كثيرة منها .

تحول شكل الشركة :

١ - يجوز للشركة ذات المسئولية المحدودة التحول الى شكل شركة المساهمة العامة ولا يجوز العكس .

٢ - قصر تكوين الشركة ذات المسئولية المحدودة على الاشخاص الطبيعيين دون الاشخاص المعنويين .

٣ - الا يزيد عدد الشركاء فيها عن خمسين شريك .

٤ - لا يجوز تاسيس الشركة او زيادة راس مالها او الاقتراض لحسابها عن طريق الاكتتاب العام ولا يجوز اصدار اسهم اوسندات قابلة للتداول .

الجهاز الاداري للشركة :

يتكون الجهاز الاداري للشركة من ثلاثة مستويات هما :

١ - المديرون :

يحدد عقد الشركة اسماء من عهد اليهم بادارة الشركة من الشركاء او من غير الشركاء سواء باجر او علي سبيل التبرع ، وسواء كان التعيين محدد لمدة معينة او دون تحديد أجل . ويعتبر المديرون المعينون في عقد تاسيس الشركة من الشركاء او من غيرهم دون بيان اجل معلوم معينين لمدة بقاء الشركة ما لم ينص في العقد او يتفق الشركاء بالاجماع على غير ذلك .

٢ - مجلس الرقابة :

نظم المشرع الاشراف على الشركات ذات المسئولية المحدودة حيث فرق بين حالتين :

الأولي : اذا كان عدد الشركاء لا يزيد على عشرة فان للشركاء غير المديرين ما للشركاء المتضامنين من رقابة في شركة التضامن .

الثانية : اذا زاد عدد الشركاء عن عشرة فان الاشراف يتم عن طريق مجلس الرقابة المكون من ثلاثة على الاقل من الشركاء ويعين المجلس في عقد التاسيس ويجوز اعادة انتخابه بعد انقضاء المدة المحددة في عقد الشركة .

وقد حدد القانون سلطات مجلس الرقابة على النحو التالي :

أ - فحص دفاتر الشركة ومستنداتها .

ب - جرد النقدية والبضاعة والأوراق المالية والتحقق من مستندات ملكية الأصول .

ج - مراقبة اعداد التقرير السنوي ومشروع توزيع الارباح .

د - كما حدد القانون واجبات مجلس الرقابة في تقديم تقرير للشركاء قبل اجتماع جمعيتهم بخمسة عشر يوماً على الاقل .

٣ - اجتماع الجمعية العمومية للشركاء :

نظرا لان الشركاء في الشركات ذات المسئولية المحدودة قد يصل الى خمسين شريكا فانه تكون جمعية عمومية بحيث تتخذ القرارات باغلبية الاصوات ويكون لكل حصة صوتا حتى ولو نص عقد التاسيس على خلاف ذلك .

الاجراءات المحاسبية في الشركات ذات المسئولية المحدودة :

لا تخرج المعالجة المحاسبية عن القواعد المحاسبية المتعارف عليها الا ان طبيعة نشاط هذا النوع من الشركات تتطلب من خلال هذا التميز اجراءات محاسبية تناسب هذه الظروف .

ومن هنا فاننا سنقوم بمعالجة الموضوعات التي تختص بها الشركات ذات المسئولية المحدودة وسنحصر هذه الاجراءات في الموضوعات التالية :

١ - تقديم حصص راس المال .

٢ - التغيير في عقد الشركة .

٣ - الجرد والحسابات الختامية .

٤ - الانقضاء والتصفية .

أولاً : تقديم حصص راس المال :

تقديم حصص راس المال نقداً او عيناً :

١ - تقديم الحصص نقداً :

من المعلوم ان الشركة لا تقوم الا اذا سددت الحصص النقدية جميعها بالكامل تودع قيمة الحصص في احد البنوك وتبدا الاجراءات المحاسبية باثبات تقديم الحصص عندما تستكمل الاجراءات القانونية للتاسيس ويتم الاثبات المحاسبي لتقديم الحصة نقداً في قيدين الأول اثبات السداد والثاني لاثبات اصدار راس المال .

والمثال التالي يوضح كيفية معالجة تقديم الحصص النقدية :

مثـال :

تاسست شركة ذات مسئولية محدودة من ٢٠ شريكاً براس مال قدره ٤٠٠٠٠ ج مقسم الى حصص قيمة الحصة ٢٠٠ ج اكتتبوا فيها جميعاً واودعوا قيمتها في بنك مصر فرع المنصورة فاذا علمت ان الشركة تم تاسيسها وتسجيلها .

المطلوب :

التوجيه المحاسبي لاثبات ما تقدم .

الحـــل

١ - اثبات سداد قيمة ٢٠٠٠ حصة قيمة كل منها ٢٠٠ ج

٤٠٠٠٠٠ من حـ / البنـــك

٤٠٠٠٠٠ الى حـ / حصص الشركاء

---

٢ - اصدار ٢٠٠٠ حصة مكونة لراس المال قيمة كل حصة ٢٠٠ ج

٤٠٠٠٠٠ من حـ / حصص الشركاء

٤٠٠٠٠٠ الى حـ / راس المـال

ثانياً : تقديم الحصص عيناً :

يجوز ان يقدم شريك او اكثر حصته عيناً وقد نص القانون على انه اذا كان ما قدمه الشريك حصة عينية وجب ان يبين في عقد الشركة موضوعها وقيمتها والثمن الذي ارتضاه باقي الشركاء لها واسم الشريك ومقدار حصته في راس المال مقابل ما قدمه .

والمثال التالي يبين كيفية معالجة ما تقدم :

مثـال (٢) :

اذا فرض في المصال السابق ان احد الشركاء له ٢٠٠ حصة وقد قدم اثاثاً مقابل ذلك .

المطلوب :

التوجيه المحاسبي لاثبات ما تقدم .

الحـــل

١ – اثبات تقديم الشريك ٢٠٠ حصة قيمة الحصة ٢٠٠ ج وقدم مقابل ذلك

٤٠٠٠٠ من حـ / الاثـــاث

٤٠٠٠٠ الى حـ / حصص الشركاء

---

٢ – اثبات اصدار راس المال

٤٠٠٠٠ من حـ / حصص الشركاء

٤٠٠٠٠ الى حـ / راس المـال

ثالثاً : التغيير في عقد الشركة :

يتم التغيير في عقد الشركة لزيادة راس المال او تخفيض راس المال وسنتعرض لكل حالة على حدة :

– زيادة راس المال :

تسدد حصص الزيادة في راس المال نقداً وعيناً وتسري عليها نفس

المعالجات التي سبق وشرحناها عند تقديم حصص راس المال ، ولكن ما يجب ان نوضحه ان زيادة راس المال يجب ان تصدر عن الجمعية العمومية بموافقة اغلبية الشـركـاء الحـائزة لثـلاثة اربـاع راس المال والا تؤدي الزيادة في راس المال الى تخطي العدد وهو خمسين شـريك والا تقل قيمة الحصة في الزيادة عن القيمة الاسمية ويجوز اصدار الحصص بقيمة تزيد عن القيمة الاسمية في حالة ما اذا كانت الشركة عند الزيادة في مركز مالي جيد تحقق ارباحاً فوق العادية نتيجة الشهرة التي تحققها الاحتياطيات التي تدعم مركزها المالي وتسمى هذه الزيادة علاوة الاصدار ونظراً لان القانون لم يتعرض لتكوينهافانها تقفل في الاحتياطي القانوني والمثال التالي لتوضيح ما تقدم :

- **زيادة راس المال بعلاوة اصدار :**

قررت شركة المنصورة للدواجن شركة ذات مسئولية محدودة زيادة راس مالها بمبلغ ٦٠٠٠٠ ج باصدار ٣٠٠ حصة قيمة كل منها ٢٠٠ ج وعلاوة ٢٠ ج ولقد تم الاكتتاب في الحصص ودفعت قيمتها نقداً في بنك الشركة .

المطلوب : التوجيه المحاسبي لاثبات ما تقدم :

الحـــل

١ - اثبات ما دفعه الشركاء ٣٠٠ حصة + ٢٠ ج علاوة

٦٦٠٠٠ من حـ / البنـــك

٦٠٠٠ الى حـ / حصص الشـركاء

---

٢ - اثبات اصدار الحصص والعلاوة

٦٦٠٠٠ من حـ / حصص الشـركاء

الى مذكورين

٦٠٠٠٠ حـ / راس المـال

٦٠٠٠ حـ / علاوة اصدار

ترحيل علاوة الاصداز الى الاحتياطي القانوني

٦٠٠٠ من حـ / علاوة اصدار

٦٠٠٠ الى حـ / الاحتياطي القانوني

- **تخفيض راس المال :**

للشركة ذات المسئولية المحدودة ان تخفض راسمالها علي ان يتم ذلك بقرار من الجمعية العمومية بموافقة الأغلبية العددية للشركاء والحائزة لثلاثة ارباع راس المال ما لم ينص عقد الشركة بغير ذلك وإذا ما دققنا في العبارة السابقة نجد ان تخفيض رأس المال يجب ان يكون وفي ضوء الحدين التاليين :

١ - الا يؤثر التخفيض على الحد الأدنى لقيمة راس المال وهو ٥٠٠٠٠٠ ج بمعنى انه يجوز التخفيض اذا ما كانت قيمة راس المال اكبر من ٥٠٠٠٠٠ ج بشرط الا يتجاوز التخفيض هذا الحد .

٢ - الا يؤدي التخفيض الى تخفيض قيمة الحصة عن ١٠٠ ج بمعنى انه يمكن تخفيض قيمة الحصة اذا ما كانت اكبر من الحد الادنى على الا يتجاوز التخفيض هذا الحد .

ومما يجدر الاشارة اليه ان هذين الحدين يجب تحقيقهما مجتمعين :

- **طرق تخفيض راس المال :**

يتم تخفيض راس المال باحدى هاتين الطريقتين :

الاولى : تخفيض عدد الحصص مع ثبات قيمة الحصة وفق هذه الطريقة يتم تخفيض عدد الحصص بمقدار التخفيض مع الابقاء على القيمة الاسمية للحصة ثابته ودون تغيير فاذا ما فرضنا ان راس مال الشركة ٨٠٠٠٠٠ ج قسم الى حصص متساوية قيمة كل حصة ٢٠٠ جنيه وتقرر تخفيض راس المال الربع باتباع هذه الطريقة فان التخفيض يكون ٢٠٠٠٠٠ ج اي ربع راس المال وتبقى قيمة الحصة ثابتة كما هي ٢٠٠ ج على ان تسحب الشركة ربع الحصص التي تمت لكل شريك .

الثانية : تخفيض القيمة الاسمية للحصة مع ثبات عدد الحصص وفق هذه الطريقة تخفيض القيمة الاسمية للحصة بقيمة التخفيض مع ملاحظة الا تقل القيمة الاسمية للحصة عن ١٠٠ ج تبعاً لاحكام القانون . فاذا ما حاولنا حل المثال السابق باتباع هذه الطريقة فان تخفيض راس المال يتم عن طريق

تخفيض قيمة الحصة الاسمية لتصبح ١٥٠ ج ويكون راس المال ١٥٠ × ٤٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ ج .

المعالجة المحاسبية لتخفيض راس المال :

لا تختلف المعالجة المحاسبية لتخفيض راس المال في الشركة ذات المسئولية المحدودة عما سبق دراسته من حالات التخفيض في الانواع السابقة من الشركات ففي كل ما سبق يكون راس المال مديناً بقيمة التخفيض والوسيلة التي تم بها التخفيض دائنة سواء كانت نقدية او حساب الخسائر اذا ما تعرضت الشركة للخسارة .

انقضاء وتصفية الشركات ذات المسئولية المحدودة :

ان اجراء التسوية في الشركات ذات المسئولية المحدودة لا تختلف عن مثيلتها فيما سبق دراسته عند انقضاء الشركات وما يجب ان نوضحه ان مسئولية الشركاء محدودة بقدر حصصهم في راس المال فبعد ان يسدد المصفي جميع التزامات الشركة قبل الغير مسترشداً باحكام القانون المدني بالنسبة لترتيب الديون الممتازة على نحو ما سبق ان اوضحناه سابقاً .

واذا ما تبقى بعد تسديد سائر الديون فائض فانه يوزع على الشركاء بنسبة ما يمتلكون من حصص وفي حالة ما اذا كانت هناك حصص زيادة راس المال ليست مسددة بالكامل فيتعين مراعاة ذلك عن التقسيم بحيث تحصل هذه الحصة على نسباً من المتبقي تتناسب مع ما تم سداده من قيمة الحصص .

حسابات التصفية :

ان الحسابات التي يفتحها المصفي لاثبات التصفية لا تختلف عن حسابات التصفية وهي حـ / التصفية وحـ / البنك وحـ / راس المال .

ثانياً : شركات التوصية بالاسهم

عرف القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ شركة التوصية بالاسهم على النحو التالي :

- المادة ٣ : شركة التوصية بالاسهم هي شركة يتكون راسمالها من حصة او اكثر يملكها شريك متضامناً او اكثر واسهم متساوية القيمة يكتتب فيها مساهم او اكثر ويمكن تداولها على الوجه المبين بالقانون ويسال الشريك او الشركاء المتضامنون عن التزامات الشركة مسئولية غير محدودة - اما الشريك المساهم فلا يكون مسئولا الا في حدود قيمة الاسهم التي اكتتب فيها .

ويتكون عنوان الشركة من اسم واحد او اكثر من اسماء الشركاء المتضامنين دون غيرهم .

تجمع شركات التوصية بالاسهم بين نوعي الشركات « اشخاص واموال » حيث تتبع شركات الاشخاص في اساس تكوينها وتتبع شركات الاموال بالنسبة لراس مالها واحتمال تعدد المساهمين الموصين فيها . ولذا فنحن امام نوع من الشركات له سمة مميزة حيث نجد ان مسئولية الشركاء المتضامنين مسئولية غير محدودة ومسئولية الشركاء الموصين مسئولية محدودة بحدود ما يمتلكوه من اسهم ولا جدال في ان ادارة شركات التوصية بالاسهم مقصورة على الشركاء المتضامنين بحكم القانون حيث نص على ان « يعهد بادارة شركات التوصية بالاسهم الى شريك متضامن او اكثر متضامنين ويعين عقد تاسيس الشركة ونظامها اسماء من يعهد اليهم بالادارة وسلطتهم فيها » .

واذا كان الشريك المتضامن يمتلك حق الادارة بحكم مسئوليتهم التضامنية الا انه في حالة تعدد الشركاء المتضامنين فانه يعين من له حق الادارة منهم ولا يعني هذا انتفاء المسئولية التضامنية عن باقي الشركاء المتضامنين اذ انهم مسئولين عن ديون الشركة مسئولية غير محدودة .

وبخصوص المساهمين الموصين فان حق اطلاعهم على الدفاتر واطمئنانهم لسير العمل – وهو الحق الذي يختص به الشركاء الموصين في شركات التوصية البسيطة – يصعب تطبيقه في شركات التوصيه بالاسهم لكثرة عددهم وحرصاً على سير العمل فان المشرع عمل على تنظيم العلاقة بين الشركة والمساهمين فقرر نصاً قانونياً بوجوب وجود مجلس مراقبة وجمعية عمومية ومن هنا فانه لابد ان يتضمن عقد الشركة احكاماً منظمة للجمعيات العمومية واخرى منظمة لمجلس المراقبة وثالثة منظمة لحركة تداول الاسهم وغير ذلك وما يتوجب تنظيم العلاقات بين الشركاء .

المعالجة الحسابية الدفترية :

نظرا لكون هذا النوع من الشركات قريب الشبه بشركات التوصية البسيطة لذلك ستقتصر المعالجات المحاسبية على النواحي التي تنفرد فيها شركات التوصية بالاسهم والتي تتعلق بطبيعتها المميزة .

أولاً : التوجيه المحاسبي لتكوين راس المال :

يلاحظ هنا ان الشركاء الموصين لا تخصص لهم خانات باسمائهم في حساب راس المال نظراً لجواز بيع اسهمهم للغير ويكتفي باثبات حركة تداول الاسهم بين المساهمين في سجل المساهمين اما فيما يختص بالشركاء المتضامنين فهناك رأيان هما :

الراي الاول :

يرى ان الشريك المتضامن له الحق في بيع اسهمه لان التداول صفة السهم كما ان الدائنين لن يضاروا من ذلك ما دام راس المال لم يمس كما ان الشريك المتضامن يظل مدين للشركة بعد بيع اسهمه وهو لذلك مسئول عن ديون الشركة ، وعلى هذا الاساس فلا داعي لتخصيص خانة لحصة الشريك المتضامن في حساب راس المال شانه شان الموصين اكتفاء بتدوين حركة تداول الاسهم في سجل المساهمين .

مثال (١) :

تكونت شركات التوصية بالاسهم باسم احمد وشركاه الشريك المتضامن فيها هو احمد والباقي شركاء موصون براس مال قدره ١٠٠٠٠٠ ج مقسم الى اسهم قيمة السهم الواحد ١٠٠ ج يخص الشريك احمد المتضامن ٥٠٠ سهم .

المطلوب : التوجيه المحاسبي لاثبات ما تقدم .

التوجيه المحاسبي لاثبات تكوين راس المال

١ - اصدار ١٠٠٠ سهم قيمة السهم ١٠٠ جنيه موزعة بين الشركاء المتضامنين والموصين

١٠٠٠٠٠ من حـ / البنـــك

١٠٠٠٠٠ الى حـ / المساهمين

---

٢ - اثبات اصدار الاسهم

١٠٠٠٠٠ من حـ / المساهمين

١٠٠٠٠٠ الى حـ / راس المـال

الراي الثاني :

يرى ان الشركاء المتضامنون ليس من حقهم بيع اسهمهم قياساً على ما هو متبع في شركات التوصية البسيطة كما ان الشريك المتضامن الذي يدير الشركة لابد ان يكون له مصلحة مادية في الشركة لضمان حسن ادارتها وقد يكون له اموال تضمن سداد الدائنين يؤدي كل هذا الى احتمال المضاربة باموال الشركة فيتعرض المساهمون والدائنون لخطر الخسارة على هذا الاساس يمكن ابراز حصة التضامن وحصة التوصية في قيود اليومية وفي حساب راس المال ونود ان نشير ان هذا الراى يلقى قبول الكثير من المهتمين بالعلوم المحاسبية ونحن معهم للاسباب التالية :

١ - ان المسئولية غير المحدودة للشريك المتضامن لا تمثل فقط ضمانا للدائنين ولكن تحقق الامان والضمان للمساهمين الموصين بمعنى ان المساهم الموصي يقبل على المشاركة في راس المال حينما يطمئن الى شخصية من بيدهم ادارة الشركة .

٢ - ان معنى تكوين شركة التوصية بوجه عام هو ان يتضافر عنصري راس المال والعمل والشركاء المتضامنون عادة يمتلكون خبرة واسعة في مجال ممارسة النشاط وليس ادل على ذلك من ان القانون يشترط في الشريك المتضامن صفة التاجر لذا يجب عليه الاستمرار في الشركة حتى تحقق الغرض من انشائها طالما لم يتفق الشركاء على خلاف ذلك .

مثال (٢) :

يوضح المعالجة المحاسبية في ضوء الراي السابق :

اتفق أ ، ب مع عدد من الموصين على تكوين شركة توصية بالاسهم

باسم أ ، ب وشركاهم براس مال قدره ٢٠٠٠٠٠ ج مقسمة الى اسهم قيمة السهم قيمة السهم ١٠٠ ج و يكون الاكتتاب للشريك المتضامن ٥٠٠ سهم .

فاذا علمت ان الاكتتاب قد تم في اول يناير ١٩٩٩ وان المبالغ اودعت في البنك الاهلي فرع المنصورة .

المطلوب :

التوجيه المحاسبي للعمليات .

الحـــــل

١ - دفع الاكتتاب في ٢٠٠٠ سهم بقيمة اسمية للسهم ١٠٠ ج

٢٠٠٠٠٠ من حـ / البنـــــك

٢٠٠٠٠٠ الى حـ / المساهمين

٥٠٠٠٠ حصة الشريك (أ) متضامن

٥٠٠٠٠ حصة الشريك (ب) متضامن

١٠٠٠٠٠ حصة الموصـــين

حـ / راس المـــال

مجموع	متضامنين		موصين	بيـــان	مجموع	متضامنين		موصين	بيـــان
	أ	ب				أ	ب		
					٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	من حـ/المساهمين

٢ - اصدار الاسهم

٢٠٠٠٠٠ من حـ / المساهمين

٢٠٠٠٠٠ الى حـ / راس المال

٥٠٠٠٠ حصة الشريك (أ) متضامن

٥٠٠٠٠ حصة الشريك (ب) متضامن

١٠٠٠٠٠ حصة الموصين

ثانياً : الانقضاء والتصفية :

لا تخرج اسباب انقضاء شركات التوصية بالاسهم عما سبق توضيحه عند تعرضنا لاسباب انقضاء شركات الاشخاص غير ان المشرع قد نص على وجود سبب جديد خاص بشركات التوصية بالاسهم هو ان « الشركة تنتهي بموت الشريك الذي يعهد اليه بالادارة الا اذا نص على غير ذلك » .

فاذا ما تضمن العقد حل الشركة عند وفاة الشريك المدير فان مجلس الرقابة يتولى تعيين مدير مؤقت يتولى اعمال الادارة الى ان تعقد الجمعية العمومية للمساهمين خلال خمسة عشر يوماً من تعيينه .

وتنتهي هذه الاجراءات بتعيين المصفي الذي يقوم باجراءات التصفية والتي لا تختلف عما سبق عرضه من اجراءات عند تصفية شركات الاشخاص وتاتي نتيجة التصفية اما ربحاً او خسارة فاذا كانت ربحا فان هذا الربح يوزع على المساهمين كقيمة مضافة الى قيمة السهم الاسمية .

اما اذا كانت نتيجة التصفية خسارة فان الشركاء المتضامنين مسئوليتهم غير محدودة عن سد التزامات الشركة وهنا تواجه بواحد من الاحتمالات التالية:

الاحتمال الأول : الخسارة اقل من راس مال الشركة :

يحمل كل سهم بنصيبه في الخسارة ويدفع للمساهم الباقي دون تفرقة بين متضامن وموصي .

الاحتمال الثاني : الخسارة تتساوى مع راس مال الشركة :

يفقد المساهمون متضامنون وموصون قيمة اسهمهم .

الاحتمال الثالث : تزيد الخسارة علي راس مال الشركة :

فتحمل اسهم الموصين من الخسارة بما يعادل قيمتها فقط ويترتب على هذا ان يتحمل المتضامنون قيمة الزيادة في الخسارة تقسم بينهم بنسبة حصصهم في راس المال اذا لم يكن هناك اتفاق علي غير ذلك . ونريد أن نذكر انه اذا كان المساهم الموصي قد تاخر عن سداد جزء من ثمن السهم جاز للمصفي ان يطلب منه سداده فوراً لان مسئولية الشريك الموصي محدودة بقيمة اسهمه الاسمية .

وسنحاول عرض مثالاً لانقضاء شركات التوصية بالاسهم ونتيجة التصفية خسارة اكبر من راس المال .

مثـال (٤) : تقرر حل شركات التوصية بالاسهم أ ، ب وشركاهما والتي كان مركزها المالي في ٢٠٠٠/١٢/٣١ تاريخ التصفية كما يلي :

١٤١٠٠٠	اصول مختلفة	١٠٠٠٠٠	راس المال المصدر :
٣٠٠٠	قرض ب		١٠٠٠٠ سهم ق . س ١٠ ج
١٠٠٠٠	بنك	٨٠٠٠٠	راس المال المدفوع :
٢٠٠٠٠	خسائر مرحلة		٢٤٠٠ حصة أ متضامن
			١٦٠٠٠ حصة ب متضامن
			٤٠٠٠٠ حصة موصيين
		٥٠٠٠	قرض أ
		٨٩٠٠٠	دائنون
١٧٤٠٠٠		١٧٤٠٠٠	

وقد بيعت الاصول المختلفة بمبلغ ٤٠٠٠٠ ج وكانت مصاريف التصفية ٢٠٠٠ ج .

فاذا علمت ان القسط الاخير وقدره ٤ ج لم يسدد وقد طلب المصفي سداده فوراً وقد دفع بالكامل ماعدا ٢٠٠ سهم يملكها احد المساهمين الموصين واتضح انه عاجز نهائياً عن دفع المبلغ .

المطلوب :

تصوير حسابات التصفية بفرض ان أ ، ب موسران .

حـ / التصفية

١٤١٠٠٠	الى حـ / اصول مختلفة	٤٣٠٠٠	من حـ / البنك
٣٠٠٠	الى حـ / قرض ب	١٠٣٠٠٠	من حـ / المساهمين
٢٠٠٠	الى حـ / مصاريف التصفية		٤٠٠٠٠ موصون (اقصى مايتحملون)
			٦٢٠٠٠٠ متضامنون يقسم بنسبة ٣ : ٢
			٣٧٨٠٠ أ
			٢٥٢٠٠ ب
١٤٦٠٠٠		١٤٦٠٠٠	

حـ / البنـــــك

١٠٠٠٠	رصيـد	٢٠٠٠	من حـ / مصاريف التصفية
٤٣٠٠٠	الى حـ / التصفية	٨٩٠٠٠	من حـ / الدائنين
١٩٢٠٠	الى حـ / راس المال (قسط أخير)		
١٨٨٠٠	الى حـ / المساهمون (المتضامنون)		
٩١٠٠٠		٩١٠٠٠	

حـ / راس المـــال

متضامنين		موصين	بيـــان	متضامنين		موصين	بيـــان
أ	ب			أ	ب		
٤٨٠	٣٢٠	—	الى حـ / الموصين	٢٤٠٠٠	١٦٠٠٠	٤٠٠٠٠	رصيـد
٦٠٠٠	٤٠٠٠	١٠٠٠٠	الى حـ / خسائر مرحلة	—	—	٨٠٠	من حـ/المساهمين (المتضامنين)
٣٧٨٠٠	٢٥٢٠٠	٤٠٠٠٠	الى حـ / التصفية	٦٠٠٠	٤٠٠٠	٩٢٠٠	من حـ / البنك
				٥٠٠٠	—	—	من حـ / قرض أ
				٩٢٨٠	٩٥٢٠	—	من حـ / البنك
٤٤٢٨٠	٢٩٥٢٠	٥٠٠٠٠		٤٤٢٨٠	٢٩٥٢٠	٥٠٠٠٠	

ملاحظات علي الحل :

١ - توزع الخسائر (المرحلة والتصفية) على المساهمين المتضامنين والموصين بشرط الا يتجاوز نصيب المساهمين الموصين القيمة الاسمية لاسهمهم في راس المال اي ٥٠٠٠٠ ج .

٢ - الخسارة الناتجة عن اعسار الموصي والخاصة بعدم سداد القسط الاخير لـ ٢٠٠ سهم يتحملها الشركاء بنسبة راس مالهما ٣ : ٢ يتحمل الاول (٢٠٠ × ٤) × ($\frac{٣}{٥}$) = ٤٨٠ جنيه ويتحمل الثاني ٣٢٠ جنيه .

٣ - ان تتحمل حصص التصفية بنصيبها في الخسائر بحدود ٥٠٠٠٠ ج ويوزع الباقي على الشريكين المتضامنين بنسبة ٣ : ٢ .

٤ - يسدد الشريك المتضامن (ب) القرض لان اقتراضه من الشركة مخالف للقانون وبذلك يكون المحصل (٤٠٠٠٠ ج ثمن البيع + ٣٠٠٠ ج قيمة القرض = ٤٣٠٠٠ ج) .

٥ - يدخل قرض الشريك (أ) في التصفية فيرحل الى حـ / راس المال لان مديونيته اكبر من حصته في اسهم راس المال .

القسم الثانى

النظام المحاسبى الموحد

مقدمة:

صدر النظام المحاسبى الموحد بموجب قرار السيد / رئيس الجمهورية رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦م لتلتزم بتطبيقه الوحدات الإقتصادية بالقطاع العام إعتبارا من أول السنة المالية ١٩٦٨/٦٧/ وذلك بإستثناء البنوك والمنشآت ووحدات التأمين لإعتبارات خاصة تتعلق بطبيعة النظام المحاسبى فى هذه المنشآت.

ويتناول هذا القسم دراسة وتحليل النظام المحاسبى الموحد كإطار نظرى وعملى للمحاسبة المالية فى وحدات قطاع الأعمال العام من منطلق ارتكازه على مجموعة من المفاهيم والأسس والمبادئ الموحدة لخدمة جهات متعددة على مستوى الوحدات أو القطاعات أو على المستوى القومى.

ونعرض فى هذا القسم الجوانب النظرية والتطبيقية فى خمسة أبواب على النحو التالى:

- الباب الأول: مدخل لدراسة النظام المحاسبى الموحد.
- الباب الثانى: التوجيه المحاسبى للعمليات المتعلقة بالإستخدامات.
- الباب الثالث: التوجيه المحاسبى للعمليات المتعلقة بالموارد.
- الباب الرابع: إثبات وتوجيه العمليات المتعلقة بحسابات الميزانية.

الباب الأول

مدخل لدراسة النظام المحاسبى الموحد

نتناول فى الجزء التالى "التعريف بالنظام المحاسبى الموحد" من خلال التعرف على:

- مفهوم النظام المحاسبى الموحد.
- مكونات النظام المحاسبى الموحد.
- أهداف النظام المحاسبى الموحد.
- المعايير المستخدمة فى إعداده.
- نطاق تطبيق النظام.

أولا: مفهوم النظام المحاسبى الموحد:

ينصرف النظام المحاسبى الموحد إلى أنه "مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة الإقتصادية وإعداد حسابات وقوائم ختامية وموازنات تخطيطية فى إطار محدد من الأسس والقواعد والإصطلاحات والتعريف المحاسبية وذلك لخدمة أهداف معينة".

ويتضح من هذا المفهوم[1]:

(١) تعريف النظام بأنه "مجموعة من الترتيبات".

(٢) يتميز النظام عن غيره من النظم بأنه "محاسبى" "على أساس أن الترتيبات تتناول أمور محاسبية تتعلق بالمحاسبة المالية وبعض جوانب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية".

(٣) وصف النظام المحاسبى بأنه "موحد" لأنه يتضمن:

- توحيد الدليل المحاسبى.
- توحيد الأسس والقواعد والمصطلحات والتعريف المحاسبية.
- توحيد الحسابات والقوائم الختامية.
- توحيد السنة المالية.

---

[1] د. على عروس شادى، "النظام المحاسبى الموحد: تأصيل علمى، تطبيق عملى"، مرجع سابق.

ثانيا: مكونات النظام المحاسبى الموحد:

يمكن تبويب النظام فى مجموعتين:

١-مجموعة المكونات الرئيسية (الأساسية)

٢-مجموعة المكونات المساعدة.

(أ) الملاحق.

(ب) المرفقات.

١- المكونات الأساسية للنظام المحاسبى الموحد:

خصائص النظام القسم الأول والثانى المكونات الأساسية، وتم إستعراض هذه المكونات فى أربعة فصول هى:

الفصل الأول: الدليل المحاسبى:

اهتم النظام بتوحيد:"الدليل المحاسبى كوعاء رئيسى للحسابات والقوائم والتقارير المختلفة آخذا فى الإعتبار مقابلة الإحتياجات الذاتية للوحدة وإحتياجات الأجهزة الخارجية من المعلومات المحاسبية وخاصة إحتياجات المحاسب القومى.

وقد تم توحيد المسميات المحاسبية وإلزام جميع الوحدات بهذه المسميات والحسابات والأرقام التى ترمز إليها عند تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض النتائج المالية، كما أهتم الدليل المحاسبى بالربط بين المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف من خلال حسابات المراقبة.

الفصل الثانى: الأسس والقواعد والتعاريف والمصطلحات المحاسبية الموحدة:

كان من أهم الأهداف التى إرتكز عليها النظام فى التوحيد هو القضاء على أوجه التباين والإختلاف التى كانت سائدة فى الفكر المحاسبى قبل صدوره، وتناول الأرجح والأقرب للممارسة من هذه الأسس والقواعد والمصطلحات، كما تم التمييز بين ما يتعلق منها بالمحاسبة المالية وما يخص محاسبة التكاليف أو المحاسبة الإدارية.

- المحاسبة المالية، وفيها تم تقسيم الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف الخاصة بالمحاسبة إلى تعاريف ومصطلحات متعلقة بالأصول الثابتة والإستخدامات الرأسمالية والتمويل الذاتى والمال المستثمر و رأس المال العامل والقيمة الإستبدالية و الإنتاج التام وغير التام وأسس وقواعد تقييم الأصول الثابتة والمخزون.
- محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية، وقد تضمن النظام مجموعة من الخطوط والأفكار العامة المتعلقة بأهداف التكاليف ومراكز التكلفة والطاقة الإنتاجية، والموازنات التخطيطية وقواعد إعدادها.

الفصل الثالث: الحسابات والقوائم الختامية:

حرص النظام على توحيد الحسابات والقوائم الختامية واستخدام نماذج موحدة ومحددة من حيث المصطلحات وطريقة التبويب، وإلزام جميع وحدات قطاع الأعمال العام بعرض نتائج نشاطها ومراكزها المالية على هذه النماذج، والتى حددها النظام فى حساب العمليات الجارية وقائمة الإستخدامات والموارد الرأسمالية وقائمة التدفقات النقدية بجانب الحسابات والقوائم التقليدية، وقد اهتم النظام بالربط بين الحسابات والقوائم المستحدثة مع الحسابات والقوائم التقليدية.

الفصل الرابع: الموازنة التخطيطية:

تضمن الفصل الرابع من النظام المحاسبى الموحد، توحيد نماذج الموازنات التخطيطية التى تلتزم بإعدادها الوحدات الإقتصادية، وقد تناول النظام فى هذا الفصل أنواع الموازنات وقواعد إعدادها والنماذج التى تعد عليها.

(أ) صور الموازنة التخطيطية:

- الموازنة العينية، وهى تمثل خطة الوحدة فى صورة عينية، او بمعنى آخر هى تعبير عن الخطة فى صورة وحدات كمية أو فنية.

- الموازنة المالية، وهى الترجمة المالية للموازنة العينية أو إعطاء قيما نقدية للموازنة العينية.
- الموازنة المالية ، وهى الترجمة المالية للموازنة العينية أو إعطاء قيما نقدية للموازنة العينية.
- قائمة التدفقات النقدية، وتعكس صافى التدفقات النقدية عن النشاط الجارى والإستثمارى والتمويلى للوحدة خلال السنة المالية.

قواعد إعداد الموازنة التخطيطية:

تطلب النظام مراعاة القواعد التالية عند إعداد الموازنات التخطيطية:

- التمييز بين عمليات النشاط الجارى و العمليات الرأسمالية للوحدة.
- الربط بين تقديرات الموازنة ومراكز التكلفة (مراكز الإنتاج ، مراكز الخدمات الإنتاجية، مراكز الخدمات التسويقية، مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية، ومراكز العمليات الرأسمالية).
- توزيع تقديرات الموازنة التخطيطة:

- توزيعا زمنيا، على المستوى الشهرى والربع سنوى.
- توزيعا نوعيا، وفقا للأنشطة التى تقوم بها الوحدة.
- توزيعا جغرافيا وفقا للمناطق الجغرافية التى تزاول فيها الوحدة نشاطها.

(ج) نماذج إعداد الموازنة التخطيطية:

تلتزم الوحدات بإعداد الموازنة التخطيطية وفقا للنماذج الواردة بالنظام وبالشكل المحدد فى هذه النماذج.

٢-المكونات المساعدة للنظام المحاسبى الموحد:

وتشمل الملاحق والمرفقات للنظام:

- ملاحق النظام، وتحتوى على:
- ملحق رقم (١) معدلات الإهلاك.

- ملحق رقم (٢) أسس وقواعد الرقابة المالية.
- ملحق رقم (٣) البيانات التفصيلية والدورية.
- ملحق رقم (٤) السجلات ذات الطابع الخاص.
- مرفقات النظام ، وتحتوى على ثلاثة أدلة أصدرها الجهاز المركزى للتعبئة العامة والإحصاء وهى:
  أ- دليل التصنيف العربى للنشاط الإقتصادى.
  ب- دليل التصنيف العربى الموحد للسلع.
  ج- دليل التصنيف العربى الموحد للمهن.

ثالثا: أهداف النظام المحاسبى الموحد:

صدر النظام ليخدم أهدافا معينة، وقد راعى القائمين على إعداده الوفاء باحتياجات مختلف المستويات الإدارية داخل الوحدة وخارجها وخاصة تلك التى تتعلق بمتطلبات المحاسبة القومية والأجهزة الإشرافية والرقابية على الوحدات الإقتصادية لقطاع الأعمال العام.

ويمكن إجمال الأهداف الرئيسية للنظام فيما يلى:

(١) توفير البيانات الأساسية والأدوات التحليلية اللازمة للتخطيط والرقابة على مختلف المستويات داخل وخارج الوحدة الإقتصادية.

(٢) ربط حسابات الوحدات الإقتصادية بالوحدات القومية.

(٣) تسهيل عمليات تسجيل وتبويب وتلخيص البيانات الشخصية.

(١) توفير البيانات الأساسية والأدوات التحليلية اللازمة للتخطيط والرقابة على مختلف المستويات داخل وخارج الوحدة الإقتصادية.

يهدف النظام إلى توفير المعلومات التى تخدم الإدارة فى مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء على المستويات الإدارية المختلفة داخل الوحدة، كما يعمل على توفير المعلومات للقطاع أو الهيئة أو الشركة القابضة أو الجهات الإشرافية الخارجية.

(٢) ربط حسابات الوحدات الإقتصادية بالوحدات القومية.

تمثل الوحدات الإقتصادية كيانات أساسية فى المجتمع، وأستهدف النظام ربط نتائج بالحسابات القومية، بالإتفاق على إصطلاحات ومفاهيم موحدة فى القياس والتقرير، وقد حرص النظام على تحقيق النظرة القومية بربط البيانات المحاسبية من مستوى الوحدة لمستوى القطاع أو الشركة القابضة ثم للمستوى القومي.

(٣) تسهيل عمليات تسجيل وتبويب وتلخيص البيانات الشخصية.

إهتم النظام بالكيفية التى يتم بها التوجيه المحاسبى للعمليات المالية مجموعة دفاتر اليومية والأستاذ وإستخلاص النتائج المحاسبية، وتوفير البيانات الأساسية التى تحتاجها المحاسبة المالية وغيرها من محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية، وذلك عندما وفرت البيانات اللازمة لتحليل نتائج العمليات والمراكز المالية من ناحية إعداد الموازنات التخطيطية من ناحية أخرى.

رابعا: المعايير المستخدمة فى إعداد النظام المحاسبى الموحد:

إسترشد واضعوا النظام المحاسبى الموحد بمجموعة من المعايير العامة، نعرضها بإيجاز على النحو التالى:

(١) **البساطة والوضوح والمرونة:**

إتسم النظام بالبساطة، لأنه يمكن الرجوع لأى مهتم بالمعلومات المحاسبية، سواء كان معد أو مستخدم لها، الرجوع إلى الدليل المحاسبى وتفهم بنود الحسابات والقوائم الختامية والموازنة التخطيطية، هذا مع الإهتمام بالشروح المفصلة للدليل المحاسبى كوعاء رئيسى للحسابات، كما أن النظام كان مرنا عندما سمح لأى وحدة إقتصادية إستخدام السجلات التى تراها مناسبة لإجراء أية تفصيلات تتطلبها ظروف وطبيعة عملها، أو إمساك أية سجلات أخرى لتسجيل وتحليل البيانات لمقابلة متطلبات الأجهزة المركزية الأخرى.

(٢) قابلية النظام للتطبيق:

تمثل هذا المعيار فى إتاحة الفرصة للوحدات الإقتصادية والأجهزة الخارجية لدراسة مشروع النظام قبل إصداره ومواءمته لإمكانيات وظروف تلك الوحدات، وعلى الرغم من إلزام جميع الوحدات بتطبيقه إبتداء من العام المالى ١٩٦٨/٦٧م، إلا أنه أجاز تأجيل التطبيق لمدة سنة بالنسبة للوحدات التى تطلب التأجيل بشرط موافقة الجهاز المركزى للمحاسبات.

(٣) مسايرة النظام لقواعد ومبادئ المحاسبية:

لم ينفرد النظام بفكر محاسبى مستحدث حتى لا يواجه صعوبة فى التطبيق، وراعى القائمين على إعداده أن يكون مسايرا للقواعد والمبادئ المحاسبية الموجودة فعلا بعد اختيار أرجحهما لضمان نجاح التطبيق، وهذه القواعد والمبادئ هى التى استقر عليها العرف المحاسبى وأقرتها أجهزة التخطيط والتقييم.

(٤) مقابلة الإحتياجات المختلفة:

روعى فى إعداد النظام أن يكون قادرا على تلبية إحتياجات مستخدمى المعلومات المحاسبية داخل وخارج الوحدات الإقتصادية، وإجراء مواءمة بين إمكانيات منتجى البيانات أو المعلومات المحاسبية وإحتياجات مستخدميها، بمعنى آخر توفير البيانات اللازمة لإتخاذ القرارات فى المستويات الإدارية المختلفة، وعلى مستوى أجهزة التخطيط المركزية و المستوى القومي.

خامسا: نطاق تطبيق النظام:

حدد النظام المحاسبى الموحد الوحدات الإقتصادية الملزمة بتطبيق النظام بأنها تلك الوحدات التى تزاول نشاطا صناعيا أو تجاريا أو زراعيا أو عقاريا أو غير ذلك من أوجه النشاط الإقتصادى، وكذا المؤسسة العامة الملزمة قانونا بإعداد ميزانيتها على نمط الميزانيات التجارية ولو لم تكن تباشر بنفسها أيا من اوجه النشاط المشار إليها".

وفقا لهذا المفهوم تأخذ الوحدة شكل:

- هيئة عامة (حل محلها الشركة القابضة).
- شركة تابعة للقطاع العام.
- جمعية تعاونية أو وحدة تتبع إحدى الهيئات العامة.

وقد أعد النظام لكى ينطبق على وحدات القطاع العـــام (وحـــدات قطـــاع الأعمال العام) باستثناء البنوك وشركات التأمين، ونظرا للطبيعة الخاصة بأنشطتها، ويجوز بقرارات من السلطة المختصة أن ينسحب التطبيق على وحـــدات القطـــاع الخاص إذا ما وجدت الضرورة أو الحاجة إلى البيانات علـــى المســـتوى القومـــي بالنسبة للوحدات الخاصة.

الفصل الأول
الدليل المحاسبى كوعاء رئيسى للحسابات

يعد الدليل المحاسبى أحد الأعمدة الرئيسية التـــى ارتكــز عليـــها النظـــام المحاسبى الموحد وخاصة أنه يمثل وعاءا كبيرا أو خريطـــة شـــاملة تضـــم كـــل الحسابات والمسميات التى وردت بالنظام أو بمعنى آخر هو مرشد إيضاحى يقـــوم على ترميز رقمى لكافة الحسابات مع تبويبها فى مجموعـــات متجانســـة رئيســـية وفرعية من ناحية المفهوم والمدلول والطبيعة، أو يمكن النظر للدليل على أنه هـــو الإطار العام الذى يتم على أساسه تحليل وتصنيف المعاملات الإقتصادية.

وقد روعى فى إعداد الدليل سهولة تدفـــق المعلومـــات المحاســـبية التـــى تحتاجها إدارة الوحدة الإقتصادية من ناحية والجهات الخارجية من ناحية أخـــرى. وفى هذا الإطار استحدث النظام المحاسبى الموحد مدخلا لتبويب الحسابات يســـتند إلى علاقة الحسابات بالنتيجة والميزانية (محاسبة مالية، وقســـمت الحســـابات فـــى الدليل إلى نوعين أساسيين هما، حسابات الميزانية وحسابات النتيجة، والربط مـــع حسابات التكاليف من خلال حسابات المراقبة.

وقد استخدام النظام فى ترميز الحسابات طريقة الترميز الرقمى لما تتمـــيز به من المرونة والبساطة، وذلك بإعطاء رقم مميز لكل حساب على سبيل الحصـــر ولضمان صحة وسهولة التوجيه المحاسبى، ووفقـــا لـــهذه الطريقـــة تـــم ترمـــيز الحسابات فى الدليل إلى ســـبعة مســـتويات تبـــدأ بالمســـتوى الأول "الإجماليـــات المحاسبية" وتنتهى بالمستوى السابع "الحسابات التفصيلية" واتخذت الأرقام مـــن (١) إلى (٩) للدلالة على الإجماليات المحاسبية" وتشمل الإجماليات المحاسبية كل مـــن الحسابات المالية وحسابات المراقبة.

أولا: الحسابات المالية:

	الرقم بالدليل
حسابات المركز المالى	
حسابات الأصول	(١)
حسابات الخصوم	(٢)
حسابات النتيجة:	
حسابات الإستخدامات	(٣)
حسابات الموارد	(٤)

ثانيا: حسابات مراقبة مراكز التكلفة:

	الرقم بالدليل
حسابات المراقبة:	
حـ/ مراقبة مراكز الإنتاج	(٥)
حـ/ مراقبة الخدمات الإنتاجية	(٦)
حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية	(٧)
حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية	(٨)
	(٩)

لم يقتصر الدليل المحاسبى على "الإجماليات المحاسبية" كما أشرنا سـالفاء وإنما تم تقسيم الإجماليات إلى ستة مستويات أخرى داخلية بخلاف الإجماليات علـى النحو التالى:

- الحساب الإجمالى
- الحساب العام.
- الحساب المساعد
- الحساب الفرعى.
- الحساب الجزئى
- الحساب التحليلى.
- الحساب التفصيلى.

وقد تم النزول من مستوى الحسابات الإجمالية إلـى مسـتوى الحسـابات التفصيلية وموقعه فى الدليل المحاسبى على النحو التالى:

- حسابات إجمالية: ويرمز لها برقم من ١ – ٩.

- حسابات عامة: ويعبر عنها بوضع رقم ثانى على يمين الرقم الدال علـــى الحساب الإجمالى.
- حسابات مساعدة: ويعبر عنها بوضع رقم ثالث على يمين الرقمين الداليـــن على الحساب العام.
- حسابات فرعية: ويعبر عنها بوضع رقم رابع على يمين الرقـــم الخـــاص بالحساب المساعد.
- حسابات جزئية: ويعبر عنها برقم خامس علـــى يميـــن الرقـــم الخـــاص بالحساب الفرعى.
- حسابات تحليلية: ويعبر عنها برقم سادس علـــى يميـــن الرقـــم الخـــاص بالحساب الجزئى.
- حسابات تفصيلية: ويعبر عنها برقم سابع علـــى يميـــن الرقـــم الخـــاص بالحساب التحليلى[1]

وتوضيحا لهذه المستويات السبعة من الحسابات كما وردت بالدليل نـــورد المثال الشامل التالى:

مستوى الحساب	الرقم بالدليل	إسم الحساب
حـــ/ إجمالى	١	أصول
حـــ/ عام	١٢	مشروعات تحت التنفيذ
حـــ/ مساعد	١٢١	تكوين سلعى
حـــ/ فرعى	١٢١٣	آلات ومعدات
حـــ/ جزئى	١٢١٣١	آلات نشاط إنتاجى
حـــ/ تحليلى	١٢١٣١١	آلات مشتراة من السوق المحلى
حـــ/ تفصيلى	١٢١٣١١١	ثمن شراء آلات من السوق المحلى

(١) الحسابات التفصيلية مقصورة على حـــ/ مشروعات تحت التنفيذ – تكوين سلعى حـــ/ ١٢١.

ونود الإشارة إلى أن:

- إصطلاح "الإجماليات المحاسبية" أطلقه النظام على المجموعات الرئيســـية التي تتكون منها الحسابات بالدليل.
- إستخدام إصطلاح الإستخدامات والموارد بدلا من مصطلـــح المصروفـــات والإيرادات، بإعتبار أن الإستخدامات تمثل نفقة أو عبء مقابل إستخدام عوامل الإنتاج فى النشاط الإقتصادى، بينما الموارد تمثل إيرادات الوحـــدة كنـــاتج أو عائد لعوامل الإنتاج.
- تضمن الدليل المحاسبى كوعاء للحســـابات للحســـابات شـــرحا تفصيليـــا للحسابات وما تحتويها من عناصر لضمان وحدة المفهوم والمضمون بين منتـج ومستخدم المعلومات المحاسبية.

الإطار الدليل المحاسبى:

يتكون الإطار العام للدليل المحاسبى من ثلاثة أقسام رئيسية هى:

الجدول الأول: حسابات الميزانية:

(١) الأصول	(٢) الخصوم
١١ أصول ثابتة	٢١ رأس المال
١٢ مشروعات تحت التنفيذ	٢٢ إحتياطيات وفائض مرحل
١٣ مخزون	٢٣ مخصصات
١٤ إقراض طويل الأجل	٢٤ قروض طويلة الأجل
١٥ إستثمارات	٢٥ بنوك دائمة
١٦ مدينون	٢٦ دائنون
١٧ حسابات مدينة مختلفة	٢٧ حسابات دائنة مختلفة
١٨ نقدية بالصندوق والبنوك	٢٨ نتيجة العام

الجدول الثاني: حسابات النتيجة:

(٣) الإستخدامات	(٤) الموارد
٣١ الأجور	٤١ إيرادات النشاط الجارى
٣٢ مستلزمات سلعية	٤٢ إعانات
٣٣ مستلزمات خدمية	٤٣ إيرادات أوراق مالية
٣٤ مشتريات بغرض البيع	٤٤ إيرادات تحويلية
٣٥ مصروفات تحويلية جارية	٤٥ أربـــاح مشـــروعات التعمـــير والإسكان وإستصلاح الأراضى
٣٦ تحويلات جارية تخصيصة	

الجدول الثالث: توزيع الإستخدامات على حسابات المراقبة:

(١) الأصول	(٢) الخصوم
١١ أصول ثابتة	٢١ رأس المال
١٢ مشروعات تحت التنفيذ	٢٢ إحتياطيات وفائض مرحل
١٣ مخزون	٢٣ مخصصات
١٤ إقراض طويل الأجل	٢٤ قروض طويلة الأجل

الإستخدامـــات	مركز ٥	مركز ٦	مركز ٧	مركز ٨	مركز ٩
٣١ الاجـــور	٥٣١	٦٣١	٧٣١	٨٣١	٩٣١
٣٢ مستلزمات سلعية	٥٣٢	٦٣٢	٧٣٢	٨٣٢	٩٣٢
٣٣ مستلزمات خدمية	٥٣٣	٦٣٣	٧٣٣	٨٣٣	٩٣٣
٣٤ مشتريات بغرض البيع	٥٣٤	......	...	....	....
٣٥ مصروفات تحويلية جارية	٥٣٥	٦٣٥	٧٣٥	٨٣٥	٩٣٥
٣٦ تحويلات جارية تخصيصة	......	......	.....	٨٣٦	.....

التعريف بحسابات المراقبة:

حسابات المراقبة هى حلقة الإتصال بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف فى الوحدات الإقتصادية، وهدفها حصر تكلفة كل وظيفة من الوظائف الرئيسية داخل الإقتصادية، حيث يعبر عن هذه الوظائف بمراكز التكلفة التالية:

- مراكز الإنتاج (٥) وظيفتها حصر تكلفة النشاط الإنتاجى للوحدة الإقتصادية.
- مراكز الخدمات الإنتاجية (٦) ووظيفتها خدمة مراكز الإنتاج وتسهيل نشاطها.
- مراكز الخدمات التسويقية (٧) وهى المراكز التى تهتم بأبحاث التسويق وتصريف منتجات الوحدة.
- مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية (٨) ووظيفتها حصر تكلفة الأجهزة المالية و الإدارية.
- مراكز العمليات الرأسمالية (٩) ويمثل تكلفة المركز الذى يتولى تكوين أو إنشاء أو استكمال أصول.

ولأغراض تحديد تكلفة مركز يلزم بداية توزيع الإستخدامات على حسابات المراقبة بوضع رقم على يمين رقم حساب المراقبة ليدل على ما يخص هذا المركز من الإستخدامات ووضع رقم ثالث ليدل على بند الإستخدام المحمل على هذا المركز،

فمثلا : مراكز الإنتاج (٥)

الإستخدامات الخاصة بمركز الإنتاج (٣)

الأجور كأحد بنود الإستخدام (١)

وبالتالى فإن الرقم (٥٣١) يعبر عن نصيب مركز مراقبة الإنتاج من الأجور، وهكذا يمكن تفسير باقى الأرقام بالجدول السابق.

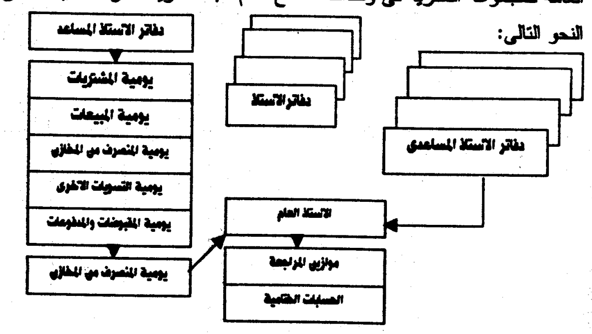
كما يلاحظ أن حسابات المراقبة حسابات تحليلية، وتوزيعها يتـــم خـــارج نطاق المحاسبة المالية، وتظهر فى حساب الإنتاج والمتاجرة و الأرباح والخســـائر والتى تعدها الوحدة خارج المجموعة الدفترية لخدمة الأغراض الإدارية.

تم توزيع الأجور والمستلزمات السلعية والخدمية والمصروفات التحويليـــة على جميع المراكز لإستفادة جميع المركز منها، ما عدا المشتريات بغرض البيـــع حملت على مراكز الإنتاج بإعتبارها تخص الوحـــدات الإقتصاديـــة التـــى تعمـــل بالتجارة فقط، كما أن التحويلات الجارية التخصيصة حملت على مراكز الخدمـــات الإدارية والتمويلية، لأن هذه التحويلات لا تدخل ضمن تكلفة الإنتاج على مســـتوى الوحدة أو المستوى القومي.

الفصل الثانى
المجموعة الدفترية فى النظام المحاسبى الموحد

يتناول هذا الفصل الإطار العام للمجموعة المستندية والدفترية وفقا لمتطلبات النظام دون الإلتزام بالتحليل التفصيلى للحسابات كما وردت بالدليل المحاسبى، حيث تشير الممارسة السابقة أو اللاحقة على تطبيق النظام صعوبة تصميم مجموعة مستندية أو دفترية تكون صالحة للإستخدام فى كل الوحدات الإقتصادية، ولهذا لم يحدد النظام سجلات معينة ولكن ما ورد به كان على سبيل الإسترشاد دون الإلزام، وترك النظام للوحدات حرية تصميم المجموعة الدفترية التى تلائم طبيعة نشاطها بشرط أن تفى بالبيانات والمعلومات التى يفترض أن يوفرها النظام المحاسبى الموحد لإدارة الوحدة والجهات الإشرافية الخارجية.

ونظرا لكثرة وتنوع عمليات الوحدة الإقتصادية والحاجة إلى نوعية خاصة من المعلومات فإن الأمر يتطلب استخدام يوميات متعددة وبالمثل استخدام دفاتر أستاذ عام ومساعد والربط بين اليوميات المساعدة واليوميات العامة ودفاتر الأستاذ العام والحسابات الختامية، ولهذا أصبحت الطريقة الفرنسية هى أقرب الطرق المحاسبية ملائمة التطبيق فى الوحدات الإقتصادية العامة ويمكن عرض المقومات العامة للمجموعة الدفترية فى وحدات القطاع العام طبقا للطريقة الفرنسية على النحو التالى:



ونتناول فى السطور التالية مقومات الحسابات المالية وهى:

(١) المجموعة المستندية.

(٢) المجموعة الدفاتر اليومية،

(٣) مجموعة دفاتر الأستاذ.

أولا: المجموعة المستندية:

تعد المستندات المصدر الرئيسى للقيد المحاسبى فى الدفاتر، ويتركز اهتمام المحاسب المالى فى الغالب فى المستندات التى تمكنه من القياس الكمى للأحـــداث والعمليات التى تقوم بها الوحدة، وتتعدد صـــور وأشـــكال المســـتندات ومصـــادر الحصول عليها ومحور اهتمام المحاسب والمراجع هو ضرورة التأكد من أن كافـــة العمليات والأحداث المالية تم تسجيلها فى الدفاتر المحاســـبية وإن هـــذه العمليـــات مؤيدة بمستندات صحيحة.

وعادة يتم تفريغ بيانات المستند فى "إذن توجيه محاســـبى" يراعـــى فـــى تصميمه تحليل المبالغ المدينة والدائنة والرقم المقابل لها بالدليل المحاسبى وتـــاريخ الإذن وأية بيانات أخرى تراها إدارة الحسابات بالوحدة ضرورية، وعادة يـــأخذ إذن التوجيه المحاسبى الشكل التالى:

شركة ....

إذن توجيه محاسبى رقم ....

التاريخ ...... / ...... / ....

منه	له	مساعد	بيـــــــان	الرقم بالدليل المحاسبى
xx			من حـــ/	••
		x	ـــــــ ـــــــ	••
	xx		إلى حـــ/	
		x	ـــــــ ـــــــ	••
			(شرح العملية)	••

ويلاحظ على إذن التوجيه إضافة خانة "مساعد" والهدف منها تحليل المبالغ المدينة والدائنة ليمكن ترحيلها إلى الحسابات فى دفاتر الأستاذ المساعد، وبالمثل إضافة الرقم المقابل للحساب بالدليل لتسهيل عمليات الترحيل للدفاتر.

ثانيا: مجموعة دفاتر اليومية:

يعد دفتر اليومية و دفاتر اليومية بمثابة وعاء رئيسى أو مجموعة من الأوعية لتسجيل الأحداث أو المعاملات الإقتصادية التى تدور فى محيط الوحدة الإقتصادية خلال فترة زمنية معينة، ونظرا لكثرة وتنوع عمليات الوحدة الإقتصادية خلال فترة زمنية معينة، ونظرا لكثرة وتنوع مليات الوحدة الإقتصادية فإن اليوميات المتعددة أو اليوميات المساعدة ما هى إلا يومية نوعية تخصص لإثبات نوع معين من العمليات، ومن أهم اليوميات المساعدة التى تستخدم:

١-دفتر يومية المشتريات.
٢-دفتر يومية المبيعات.
٣-دفتر يومية المنصرف من المخازن.
٤-دفتر يومية التسويات الأخرى.
٥-دفتر يومية المقبوضات والمدفوعات.

وبإيجاز يمكن تناولها على النحو التالى:-

١- دفتر يومية المشتريات:

تستخدم يومية المشتريات فى إثبات كافة المشتريات من المستلزمات السلعية والمشتريات بغرض البيع سواء كان الشراء بالنقد أو بالأجل وسواء كانت مشتراه من الداخل أو الخارج فيما عدا مشتريات الأصول الثابتة يتم تسجيلها فى دفتر يومية التسويات الأخرى، وعلى أن يتم عمل قيد مركزى فى دفتر اليومية العامة كل فترة دورية شهر أو اكثر بالإجماليات المدينة والدائنة لمفردات الحسابات الموجودة فى دفتر يومية المشتريات.

٢- دفتر يومية المبيعات:

تسجل فى يومية المبيعات كافة العمليات الناتجة عن بيع الوحدة لمنتجاتها التامة أو الجاهزة وإيرادات التشغيل للغير والخدمات المباعة ومبيعات البضائع بغرض البيع فى المنشآت التجارية فيما عدا مبيعات الأصول الثابتة أو مبيعات المخلفات التى يتم تسجيلها فى دفتر يومية التسويات الأخرى وبالمثل فإن المبيعات المسجلة فى دفتر يومية المبيعات تشمل المبيعات بالنقد أو بالأجل وسواء كانت لعملاء فى الداخل أو الخارج، كما أنه يتم عمل قيد مركزى فى دفتر اليومية العامة كل فترة دورية بإجمالى مفردات يومية المبيعات.

٣-دفتر يومية المنصرف من المخازن:

تستخدم يومية المنصرف من المخازن لإثبات أذون صرف المستلزمات السلعية بمختلف أنواعها من المخازن للمراكز المختلفة داخل الوحدة الإقتصادية، مع إثبات المرتجع من تلك المستلزمات بالمداد الحمر حتى يمكن التوصل إلى صافى المستلزمات السلعية المستخدمة، وفى نهاية كل فترة يتم إثبات إجمالى مفردات هذا الدفتر فى دفتر اليومية بقيد مركزى.

٤-دفتر يومية التسويات الأخرى:

يستخدم هذا الدفتر لإثبات العمليات التى ليس لها يومية خاصة، مثل إثبات القيود المتعلقة بالحسابات الوسيطة لأغراض إعداد الموازنة النقدية أو العمليات الأخرى التى لا تثبت فى اليوميات المساعدة أو اليوميات العامة مثل قيود شراء وبيع الأصول الثابتة وقيود إستحقاق المصروفات والموارد والإعتمادات المستندية لشراء بضائع، على أن يتم إثباتها فى دفتر اليومية العامة بقيد مركزى كل فترة دورية شهر أو أكثر.

٥- دفتر يومية المقبوضات والمدفوعات:

تهتم يومية المقبوضات والمدفوعات بإثبات جميع العمليات النقدية، حيـــث يخصص الجانب المدين لإثبات المقبوضات مع تحليل مصادرها وبالمثل يخصــص الجانب الدائن للمدفوعات ومستحقيها.

أما بالنسبة للمدفوعات عن المبالغ الصغيرة القيمة يمكن إســتخدام يوميـــة السلفة المستديمة مع وضع اللوائح الخاصة بالصرف والإستعاضة و خلافه على أن يسجل بدفتر اليومية العامة ملخص عن السلفة المستديمة بقيد دورى كل فترة.

ونود أن نشير إلى أنه ليس هناك ما يمنع من إستخدام يوميـــات مســـاعدة أخرى على حسب حجم العمليات ومدى تكرارها لنوع معين من المعاملات الماليـــة ومدى الحاجة، إلى هذا النوع من المعلومات التى تتيحه هذه اليومية، مع ملاحظـــة أنه سواء زاد أو نقص عدد اليوميات المساعدة فإنها فى النهايـــة يضمـــها وعـــاء رئيسى أكبر هو دفتر اليومية العامة.

دفتر اليومية العامة

يستخدم دفتر اليومية العامة كوعاء رئيسى لكل من الحســابات باليوميـــات المساعدة وغيرها، وتحتوى اليومية العامة على كافة القيود المتعلقة بكل من:

- القيود التى تجرى دوريا عن إجمالى مفردات اليوميات المساعدة السابقة.
- العمليات التى ليست لها يومية مساعدة.
- قيود التسوية والجرد فى نهاية كل فترة مالية.
- قيود الإفتتاح والإقفال فى بداية ونهاية كل فترة مالية.

ثالثا: مجموعة دفاتر الأستاذ:

تنقسم دفاتر الأستاذ إلى دفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المســاعد، والأول هو وعاء الحسابات العامة بالمفهوم الإعتبارى بمعنى عـــدم الإلـــتزام بمســتويات الحسابات كما هى واردة بالدليل المحاسبى والإكتفاء بمستويين من الحسابات (عـــام

ومساعد)، وعلى أن يكون دفتر الأستاذ العام هو وعاء للحسابات العامة بالمفـــهوم الإعتبارى ودفتر الأستاذ المساعد هو مجموعة من دفاتر الأستاذ المســـاعد بقــدر الحسابات الإجمالية بدفتر الأستاذ العام. أو بمعنى آخر، يمكن القول أن كل حســاب يظهر فى قيود اليومية العامة يكون له حساب فى دفتر الأستاذ العام، وكلمة "حساب عام" هنا لا تتفق مع مفهوم الحساب العام الذى وضعه النظام – حيث يعتبر حســابا عاما لكل حساب يتكون من رقمين كما ورد بالدليل – ولكن مفهوم الحساب العـــام هنا هو الحساب الذى لا يظهر فى طرفى القيد المحاسبى فى اليومية العامة ولكنـــه يتحدد بناء على شكل اليوميات المساعدة.

الباب الثانى

التوجيه المحاسبى للعمليات المتعلقة بالإستخدامات

إستحدث النظام مصطلح " الإستخدامات" للتعبير عن النفقات والأعباء التى تتحملها الوحدة الإقتصادية خلال فترة مالية معينة، وقد بوب النظام الإستخدامات على أساس متطلبات المحاسبة القومية فى ستة حسابات عامة هى:-

- حـ/ ٣١ - الأجور
- حـ/ ٣٢ - المستلزمات السلعية.
- حـ/ ٣٣ - المستلزمات الخدمية.
- حـ/ ٣٤ - المشتريات بغرض البيع.
- حـ/ ٣٥ - التحويلات الجارية والتخصيصية.

وسوف نخصص لكل حساب من هذه الحسابات مبحثا مستقلا.

المبحث الاول
الاجــــور (حـ/ ٣١)

تعتبر الأجور عائدا لعنصر العمل، وقد عرف النظام الأجور "بأنـها مـا تحصل عليه قوة العمل من أجور نقدية وما تتمتع به هذه القوة من مزايا عينيـة أو مساهمة الوحدة فى التأمينات الإجتماعية".

وقد قسم النظام حـ/ ٣١ - الأجور كحساب عام إلـى ثلاثـة حسـابات مساعدة هى:-

- حـ/ ٣١١ - أجور نقدية.
- حـ/ ٣١٢ - مزايا عينية.
- حـ/ ٣١٣ - مساهمة الوحدة فى التأمينات الإجتماعية.

الفرع الأول
الأجور النقدية (حـ/ ٣١١)

يقصد الأجور النقدية كل ما يستحق للعاملين فى الوحدة الإقتصادية من أجور نقدية وما يدفع فى حكمها نقدا مثل:-

- أجور الوظائف الدائمة، وهى التى تدفع بالنسبة للعاملين فى المستويات والدرجات المختلفة.
- تكاليف المعارين، وتتحملها الوحدة عند إعادة العاملين للخارج.
- المكافآت، وتمنح نظير القيام بأعمال أو مجهودات غير عادية مثل الأجر الإضافى.
- البدلات والرواتب، وتدفع للعاملين فى ظروف معينة مثل بدلات السكن أو الملبس.

قواعد المعالجة المحاسبية :

وضع النظام مجموعة من القواعد الخاصة بالأجور النقدية من أهمها:

١-توسيط حـ/ ٢٧٤ - مصروفات جارية تخصيصية مستحقة، لأغراض إعداد الموازنة النقدية، وتعميم أساس الإستحقاق- كما سبق الإشارة- ولهذا فإن الأجور النقدية يتم إثباتها بقيدين محاسبين، أولهما قيد إستحقاق الأجور والثانى هو صرف الأجور بعد خصم الإستقطاعات.

٢-العبرة بالأجر الإجمالى دون الصافى، وتتمثل تكلفة الأجور النقدية للوحدة فى إجمالى الأجور دون الصافى أى قبل خصم الإستقطاعات.

٣-عدم تضمين الدلات التى تدفع للعاملين مقابل نفقات تتعلق بالنشاط الإنتاجى، ضمن الأجور النقدية، ولكن تضمينها فى الحسابات المختصة الأخرى مثل "بدل الإنتقال" والذى يوجه محاسبيا فى حـ/ مستلزمات خدمية - نقل وإنتقالات عامة ومواصلات.

٤-حصر الإستقطاعات من الأجور فى حسابات الميزانية المختلفة لحين سدادها وذلك على النحو التالى:-

- حـ/ دائنون متنوعون، للإستقطاعات لمصلحة الضرائب والتأمينات الإجتماعية.
- حـ/ دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين، للإستقطاعات المتعلقة بسداد السلف وإشتراكات النوادى والنقابات ومشتريات العاملين من خارج الوحدة.
- حـ/ أرصدة دائنة متنوعة، لإثبات مساهمة العاملين فى المزايا العينية التى تقدمها الوحدة.
- حـ/ عملاء -قطاع خاص عائلى، لإثبات سداد العاملين لثمن مشترياتهم من الوحدة.
- حـ/ مدينون متنوعون (سلف العاملين) لإثبات سداد العاملين للسلف من الوحدة.

الإثبات المحاسبى:

- إستحقاق الأجر:

يتم تحديد الإيجارات الإجمالية من واقع كشوف المهايا أو المرتبات، وإثباتها فى حـ/ ٣١١ - الأجور النقدية كإستخدامات على أن يكون حـ/ ٢٧٤ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة - أجور مستحقة دائنا بالصافى، والفرق بينهما عبارة عن إستقطاعات محجوزة من المنبع تسجل فى حسابات الميزانية الخاصة بها، ومن ثم فإن التوجيه المحاسبى لإستحقاق الأجور هو:-

xx			من حـ/ الاجور	٣١١
	xx		إلى حـ/ دائنون متنوعون	٣٦٣
		×	حـ/ مصلحة الضرائب	٢٦٣٢١١
		×	حـ/ الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية حـ/جارى	٢٦٣٥١
		×	حـ/ الهيئة العامة للتأمينات مقابل الإدخار	٢٦٣٥٣
	xx		إلى حـ/ دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين	٢٧٣١
	xx		إلى حـ/ ارصدة دائنة متنوعة	٢٧٣٣
	xx		إلى حـ/ عملاء قطاع خاص – عائلى	٦١٢١
	xx		إلى حـ/ مدينون متنوعون	٢٧٤
	xx		إلى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة اجور مستحقة	٢٧٤١ ……

١-صرف الأجور:

يتم إستخراج شيك بصافى الأجور المستحقة، ويقيد بإذن التوجيه التالى:-

xx			من حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
		x	حـ/ اجور مستحقة	٢٧٤١
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	١٢٨
		x	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١

٣- سداد الإلتزامات على الإستقطاعات:

يمكن تبويب الإلتزامات عن سداد الأجور إلى إلتزمات يتعين على الوحـدة سدادها لجهات خارجية مثل الإسـتقطاعات المقيـدة فـى حــ/ ٢٦٣ -دائنــون متنوعون، و حــ/ ٢٧٣١ - دائنون بمبالغ مستقطعة من العـاملين، وإسـتقطاعات يترتب عليها تحصيل الوحدة لحقوقها تجاه الغير مثل حــ/ ٦١٢١ - عملاء قطــاع خاص عائلى عن مشتريات العاملين من الوحدة و حــ/ ١٦٣٢-مدينون متنوعون. سلف العاملين أو حــ/ ٢٧٣ - أرصدة مدينة متنوعة عن مساهمة العـاملين فـى المزايا العينية، والإستقطاعات الأخيرة لا تتطلب إستخراج شيكات عنها على عكس الإلتزامات نحو الجهات الخارجية والتى يستلزم سدادها بشيكات، وقد تمنح بعـض الجهات الخارجية عمولات للوحدات لحثها على تحصيل مستحقاتها مـن العـاملين فإن التوجيه المحاسبى هو:-

xx			من حـ/ دائنون متنوعون	٢٦٣
		x	حـ/ مصلحة الضرائب	٢٦٣٢١
		x	حـ/ الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية حـ/جارى	٢٦٣٥
xx			من حـ/ دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين	٢٧٣١
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		x	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١
	xx		إلى حـ/ إيرادات متنوعة	٣٧٣١
		x	حـ/ عمولات	.....

٤ -الأجور المرتجعة للخزينة:

فى بعض الحالات قد لا يصرف بعض العاملين اجورهم لأى سـبب مـن الأسباب، ويتطلب الأمر توريد صافى أجورهم لخزينة الوحدة، ويتم إثباتـها بـإذن التوجيه المحاسبى التالى:-

xx			من حـ/ نقدية بالصندوق	١٨١
xx			او من حـ/ بنك جارى – بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١
	xx		إلى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
		x	حـ/ اجور مستحقة	٢٧٤١

٥- وعند إعادة صرف الأجور المرتجعة لمستحقيها:-

xx			من حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
		x	حـ/ اجور مستحقة	٢٧٤١
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		x	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١

الفرع الثانى
المزايا العينية (حـ/ ٣١٢)

ماهية المزايا العينية:

تتمثل المزايا العينية فيما تقدمه الوحدات الإقتصادية للعاملين بها فى شــكل تكاليف العاملين والملابس والأغذية والسكن وماشابه ذلك، ولذا فهى تعد أجرا عينيا يحصل عليه العاملين وما تتحمله الوحدة هو صافى تكلفتها أى بعد تخفيضها بما قـد يساهم به العاملين مقابل التمتع بهذه المزايا.

قواعد المعالجة المحاسبية:

١-صفة العينية، قد يحصل العاملين على المزايا نقدا مثل منحهم بــدل ســكن ولا تعد الميزة فى هذه الحالة مزايا عينية وتعتبر جزءا من الأجــور النقديـــة، لأن أهم المزايا العينية هو أنها تقدم فى شكل عينى مثـــل الســكن أو الملبــس أو الأغذية.

٢-ألا ترتبط المزايا العينية بنفقات النشاط الإنتاجى، بمعنى أن تكلفة المزايا العينية التى ترتبط بنشاط إنتاجى معين تحمل على الإستخدامات مثل تكلفة الملابـــس التى يتحتم على العاملين إرتداؤها بسبب العمل على عكس ما إذا كانت تكلفـــة الملابس لتوحيد الزى والتى تأخذ صفة العمومية ولا ترتبــط بنشـــاط إنتـــاجى معين، ومن ثم تعتبر الأخيرة ميزة عينية على عكس الأولى.

٣-العبرة بصافى تكلفة المزايا العينية، قد يساهم العاملين فى تكلفة المزايا العينيـــة سواء بدفعها نقدا فى حزينة الوحدة أو خصما من اجورهم، وتقيد هذه المساهمة تحت حـــ/ ٢٧٣٣ - أرصدة دائنة متنوعة- مساهمة العـــاملين فـــى المزايـــا، ويتعين تسوية حـــ/ ٣١٢- المزايا العينية فى نهاية كل فـــترة بجعلـــه دائنـــا بمساهمة العاملين خلال الفترة.

الإثبات المحاسبى:

تختلف المعالجة المحاسبية للمزايا العينية بإختلاف الوسيلة إلى تقدم بـــها، والتى قد تتمثل فى قيام الوحدة بتقديمها بنفسها أو الإستعانة بالغير للقيام بـــها مـــع سداد المستحق له، وفيما يلى المعالجة المحاسبية فى كل من الحالتين:

- **أولا: تقديم المزايا العينية بواسطة أجهزة الوحدة:**

فى كثير من الحالات، تقوم الوحدات الإقتصاديـــة بتقديـــم مزايـــا عينيـــة للعاملين بها بواسطة اجهزتها مثل إقامة مستشفى للعلاج او مطعم لتقديـــم وجبـــات للعاملين، ويتطلب النظام فى هذه الحالة: -

- تكوين مركز أو اكثر - على حسب نوعية الخدمات التى تقدمها الوحدة للعـــاملين- ويخصص لكل منها حسابات مستقلة بدفتر مراكز الخدمات الإنتاجية.
- توزيع عناصر الإستخدامات على المراكز، وعلى أن يمثل مجموع كل مركز تكلفـــة أداء المزايا العينية به، ثم تجميع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية وتحميلـــها علـــى حـــ/ ٣١٢- المزايا العينية بإذن التوجيه المحاسبى التالى:

أ- إثبات المزايا العينية (بالإجمالى):

xx			من حـ/ المزايا العينية	٣١٢
	xx		إلى حـ/ اجور نقدية	٣١١
	xx		إلى حـ/ مزايا عينية	٣١٢
	xx		إلى حـ/ تأمينات إجتماعية	٣١٣
	xx		إلى حـ/ مستلزمات إجتماعية	٣٢
	xx		إلى حـ/ مستلزمات خدمية	٣٣
	xx		إلى حـ/ مصروفات تحويلية جارية	٣٥

ب- إثبات مساهمة العاملين فى المزايا العينية:

تتوقف معالجة المساهمة فى المزايا العينية على كيفية تحصيلها والتى تأخذ الصور التالية:

- **تحصيلها نقدا فى خزينة الوحدة:**

xx			من حـ/ نقدية بالصندوق	٣١١
	xx		إلى حـ/ ارصدة دائنة متنوعة	٢٧٣٣
		x	مساهمة العاملين فى المزايا العينية	

- **تحصيلها خصما من الأجور النقدية:**

xx			من حـ/ الاجور النقدية	٣١١
	xx		إلى حـ/ ارصدة دائنة متنوعة	٢٧٣٣
		x	مساهمة العاملين في المزايا العينية	

حـ- تحديد صافى المزايا العينية:

يتم تحديد صافى تكلفة المزايا العينية بخصم مساهمة العاملين فيها بالقيد التالى:

xx			من حـ/ ارصدة دائنة متنوعة	٢٧٣٣
		x	مساهمة العاملين فى المزايا العينية	
	xx		إلى حـ/ المزايا العينية	٣١٢

ثانيا: تقديم المزايا بمعرفة الغير:

إختلفت الآراء، حول إثبات إستحقاق المزايا العينية، حيث يــرى البعــض توسيط حــ/ مصروفات جارية تخصيصية مستحقة -أجور مســـتحقة- باعتبــاره الحساب الوحيد لحصر المدفوعات عن الأجور بشكل عـــام، وآخريــن يفضلــون توسيط (حــ/ موردين)، حيث أن الأمر لا يعدو أن يكون توريد سلع أو خدمات.

<u>الطريقة الأولى: توسيط حــ/ أجور مستحقة:</u>

أ- قيد إستحقاق المزايا وفقا للفواتير الواردة للوحدة:

xx			من حـ/ المزايا العينية	٣١٢
	xx		إلى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٣٧٤
		x	حـ/ اجور مستحقة	٣٧٤١

(ب) سداد المزايا العينية بعد خصم مساهمة العاملين:

xx			من حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٣٧٤
		x	حـ/ اجور مستحقة	٣٧٤١
xx			من حـ/ ارصدة دائنة متنوعة	٢٧٣٣
		x	حـ/ مساهمة العاملين فى المزايا	....
	xx		إلى حـ/ المزايا العينية	٣١٢
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		x	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١

الطريقة الثانية: توسيط حـــ/ الموردين:

(أ) إثبات إستحقاق المزايا العينية طبقا لفواتير الموردين:

××			من حـ/ المزايا العينية	٣١٢
	××		إلى حـ/ الموردين	٢٦١
		×	(حسب نوع القطاع)	....

(ب) عند السداد وتخفيض المزايا بمساهمة العاملين:

××			من حـ/ الموردين	٢٦١
		×	(حسب نوع القطاع)	....
××			من حـ/ ارصدة دائنة متنوعة حـ/ مساهمة العاملين	٢٧٣٣
	××		إلى حـ/ المزايا العينية	.....
	××		إلى حـ/ بنك جارى	.....
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	....

الفرع الثالث
مساهمة الوحدة فى التأمينات الإجتماعية (حـ/ ٣١٣)

ماهية التأمينات الإجتماعية على العاملين:

تعنى مساهمة الوحدة فى التأمينات الإجتماعية مشاركتها فى تحمل أعباء التأمين ضد الشيخوخة وتأمين إصابة العمل والبطالة، تلك التى يتم دفعها للهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية عن العاملين بالوحدة وتسمى "حصة الوحدة فى التامينات"، بجانب ما يسدده العاملين للهيئة خصما من أجورهم النقدية، وتسمى "حصة العاملين فى التأمينات".

الإثبات المحاسبى:

تقوم الوحدة بحساب حصتها فى التأمينات الإجتماعية طبقا للتشريعات وقوانين التأمينات السائدة والتى تفرق بين الأجور الأساسية و الأجور المتغيرة، ويتم إثبات مساهمة الوحدة بالقيد التالى:

xx			من حـ/ مساهمة الوحدة فى التأمينات الإجتماعية	٣١٣
	xx		إلى حـ/ دائنون متنوعون	٢٦٣
		x	حـ/ الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية – جارى	٢٦٣٥١
		x	حـ/ الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية – إدخار	٢٦٣٥٢

وتقوم الوحدات الإقتصادية عادة بإثبات مساهمتها فى التأمينات ضمن قيد الأجور مع خصم مساهمة الوحدة و العاملين ضمن الإستقطاعات فى كشوف المرتبات (الأجور) وتسديدهما معا للهيئة على فترات دورية.

* **تعويضات إصابة العمل:**

قد يقوم الوحدة بسداد التعويضات إصابة العمل نيابة عن هيئة التأمينات الإجتماعية، وتيسيرا على العاملين المستحقين لها، يحق للوحدات خصم المبالغ المدفوعة كتعويضات من المستحق للهيئة، ولهذا فإن إذن التوجيه المحاسبى المتعلق بسداد التعويضات للعامل المستحق لها خصما من حساب الهيئة لدى الوحدة هو:-

٢٦٣	من حـ/ دائنون متنوعون			xx
٢٦٣٥١	الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية – حساب جارى	x		
١٨٢	إلى حـ/ بنك جارى		xx	
١٨٢١	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	x		

- **الإثبات المحاسبى لفروق مكافأة ترك الخدمة:**

يعلى على حـــ/ فروق مكافأة ترك الخدمة للعاملين الذين التحقوا بـــالعمل قبل ١٩٦١/١٢/٣١، وهذه الفروق ناتجة عن الفروق بين حصة صاحب العمل فـى التأمينات المحتجزة لدى هيئة التأمينات وبين مكافأة ترك الخدمة المستحقة لـــهؤلاء العاملين فعلا طبقا لقانون العمل، ويكون الحساب مدينا كلما سددت الوحدة فـــروق مكافآت تركة الخدمة عن أشخاص تركوا الخدمة، وتسجل بالقيد التالى.

(أ) إثبات المساهمة فى فروق مكافآت ترك الخدمة:

٣١٣	من حـ/ مساهمة الوحدة فى التأمينات الإجتماعية			xx
٢٦٣	إلى حـ/ دائنون متنوعون		xx	
٢٦٣٥	حـ/ الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية	x		
٢٦٣٥٢	حـ/ مقابل مكافآت ترك الخدمة	x		
١٨٢	إلى حـ/ بنك جارى		xx	
١٨٢١	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	x		

<u>**مثال: على الأجور:**</u>

استخرجت البيانات التالية عن الأجور المنصرفة عن شهر ديسمبر ســـنة ١٩٩٣م لإحدى وحدات قطاع الأعمال العام.

(١) بلغت الأجور النقدية ١٥٠٠٠٠جنيـــه وحصـــة الوحـــدة فـــى التأمينـــات الإجتماعية ٢٠٠٠٠جنيه.

(٢) بلغت حصة العاملين فى التأمينات الإجتماعية ١٥٠٠٠ جنيـــه وضريبـــة كسب العمل والدمغة المحجوزة ٢٠٠٠جنيه واشتراكات نـــوادى ونقابـــات

٣٠٠جنيه ونفقات شرعية ٢٠٠جنيه ومشتريات العاملين من الوحدة ٥٠٠جنيه وأقساط سلف محصلة من العاملين ١٣٠٠جنيه، ومساهمة العاملين فى المزايا العينية (العلاج) ٢٠٠٠جنيه.

(٣) بلغت فروق مكافأة ترك الخدمة المستحقة ٥٠٠جنيه، كما صرفت الوحدة ١٠٠٠جنيه تعويضات إصابة عمل لأحد العاملين.

(٤) كما ورد من إدارة التكاليف بيان عن ما تم تقديمه كمزايا عينية أخرى (أغذية) موزعة على عناصر الإستخدامات المختلفة على النحو التالى:- ٥٠٠ أجور نقدية ، ٣٠٠ تأمينات اجتماعية ، ٣٢٠٠ مستلزمات سلعية ، ٤٠٠ مستلزمات خدمية، وقد دفع العاملين نقدا فى خزينة الوحدة ٤٠٠جنيه كمساهمة فى هذه المزايا العينية.

والمطلوب:

إثبات العمليات السابقة وفقا لمتطلبات النظام مع العلم بأنه قد تم سداد المستحقات المحجوزة للغير بشيكات.

الحـــل:

١٥٠٠٠٠			من حـ/ الاجور النقدية	
٢٠٠٠٠			من حـ/ مساهمة الوحدة فى التأمينات الإجتماعية	
	٣٧٠٠٠		إلى حـ/ دائنون متنوعون	
		٢٠٠٠	حـ/ مصلحة الضرائب	
		٣٥٠٠٠	حـ/ الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية	
			٢٠٠٠٠ حصة الوحدة فى التأمينات	
			١٥٠٠٠ حصة العاملين فى التأمينات	
	٥٠٠		إلى حـ/ دائنو بمبالغ مستقطعة من العاملين	
		٣٠٠	نوادى ونقابات	
		٢٠٠	نفقات شرعية	
	٢٠٠٠		إلى حـ/ ارصدة دائنة متنوعة	
		٢٠٠٠	مساهمة العاملين فى المزايا العينية	
	٥٠٠		إلى حـ/ عملاء قطاع عائلى	
		٥٠٠	مشتريات العاملين من الوحدة	
	١٣٠٠		إلى حـ/ مدينون متنوعون	
		١٣٠٠	سلف العاملين	

	١٢٨٧٠٠		إلى حـ/ مصروفات جارية تخصيصية مستحقة
		١٢٨٧٠٠	اجور مستحقة
			إثبات إستحقاق الاجور عن شهر ديسمبر ٩٣
١٢٨٧٠٠			من حـ/ مصروفات جارية تخصيصية مستحقة
		١٢٨٧٠٠	اجور مستحقة
	١٢٨٧٠٠		إلى حـ/ بنك جارى
		١٢٨٧٠٠	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى
			صرف الاجور بشيك
٥٠٠			من حـ/ مساهمة الوحدة فى التأمينات الإجتماعية
	٥٠٠		إلى حـ/ دائنون متنوعون
		٥٠٠	حـ/ الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية
			حـ/ مقابل ترك الخدمة
			إثبات المساهمة عن فروق ترك الخدمة
١٠٠٠			من حـ/ دائنون متنوعون
		١٠٠٠	حـ/ الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية حـ/ جارى
	١٠٠٠		إلى حـ/ بنك جارى
		١٠٠٠	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى
			سداد تعويضات إصابة عمل من حساب الهيئة
٤٤٠٠			من حـ/ المزايا العينية
	٥٠٠		إلى حـ/ الاجور
	٣٠٠		إلى حـ/ التأمينات الإجتماعية
	٣٢٠٠		إلى حـ/ مستلزمات سلعية
	٤٠٠		إلى حـ/ مستلزمات خدمية
			إثبات المزايا العينية بالإجمالى
٤٠٠			من حـ/ نقدية بالصندوق
	٤٠٠		إلى حـ/ ارصدة دائنة متنوعة
		٤٠٠	حـ/ مساهمة العمليات فى المزايا العينية
			سداد العاملين مساهماتهم فى المزايا العينية
٢٤٠٠			من حـ/ ارصدة دائنة متنوعة
	٢٤٠٠		حـ/ مساهمة العاملين فى المزايا العينية
		٢٤٠٠	إلى حـ/ المزايا العينية
			خصم مساهمة العاملين فى المزايا

٣٤٠٠٠	 ٣٤٠٠٠	 ٣٤٠٠٠ ٣٤٠٠٠	من حـ/ دائنون متنوعون حـ/ الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية إلى حـ/ البنك جارى حـ/ بنك تمويل نشاط جارى سداد المستحق لهيئة التأمينات	
٥٠٠	 ٥٠٠	 ٥٠٠	من حـ/ دائنو بمبالغ مستقطعة من العاملين ٣٠٠ نوادى ونقابات ٢٠٠ نفقات شرعية إلى حـ/ البنك جارى حـ/ بنك تمويل نشاط جارى سداد المستحق للنوادى والنفقات الشرعية	

المبحث الثانى
المستلزمات السلعية (حـ/ ٣٤)

خصص النظام حـــ/ ٣٢- المستلزمات السلعية إثبات متطلبـــات الإنتـــاج الوسيطة التى تستخدمها الوحدة فى نشاطها الجارى مثل الخامات والوقود والزيـوت والقوى المحركة وقطع الغيار ومواد الصيانة والتعبئة والتغليف وخلافـــه وســواء كانت هذه المواد قابلة للتخزين كالخامات والوقود وخلافه والتى تستلزم الإســتحواذ عليها وإيداعها المخازن أولاً ثم الصرف منها أو تلك غير القابلة للتخزيـــن مثـــل الكهرباء.

وقد قسم النظام حـــ/ ٣٢ المستلزمات السلعية كحساب عام إلى الحســابات المساعدة التالية:-

- حـــ/ ٣٢١ - الخامات
- حـــ/ ٣٢٢ - الوقود والزيوت والقوى المحركة.
- حـــ/ ٣٢٣ - قطع غيار ومهمات.
- حـــ/ ٣٢٤ - مواد تعبئة وتغليف.
- حـــ/ ٣٢٥ - مخلفات.
- حـــ/ ٣٢٦ - أدوات كتابية وكتب.
- حـــ/ ٣٢٧ - مياه وإنارة

وبالنظر إلى الحسابات المساعدة للمستلزمات الســـلعية نجـد أن بعضـــها تخضع لإجراءات التخزين والصرف منها الإستخدام فى النشاط الجارى وأخـــرى غير قابلة للتخزين، كما أن الأمر يتطلب التفرقة بيـــن مـــواد التعبئـــة والتغليـف المستهلكة والمتداولة، وأيضا التعرف على معالجة النظام للمخلفات والعجز والزيادة عند جرد مخازن المستلزمات السلعية.

حدد النظام أنواع مخازن المستلزمات السلعية على النحو التالى:

- مخزن الخامات الرئيسية. - مخزن الخامات المساعدة.
- مخزن الوقود. - مخزن قطع الغيار ومواد الصيانة.

- مخزن المواد والمهمات المتنوعة. -مخزن مواد تعبئة وتغليف مستهلكة.
- مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة. - مخزن المخلفات.

ولمزيد من التفاصيل أنظر الحسابات المتعلقة بالمخزون فى الفصل السابق.

- **القواعد المحاسبية:**

(١) تتحدد تكلفة المستلزمات السلعية بثمن الشراء مضافـــا إليـــها مصـــاريف الشراء حتى وصول المستلزمات السلعية لمخازن الوحدة، فيما عـــدا النفقـــات التمويلية المتعلقة بشراء المستلزمات.

(٢) يتم تسعير المواد المنصرفة على أساس المتوسط المتحـــرك والـــذى يتـــم حسابه كما يلى:

$$- \frac{\text{قيمة الرصيد + قيمة المشتريات فى كل مرة يتم فيها الشراء}}{\text{كمية الرصيد + الكمية المشتراة فى كل مرة}}$$

(٣) تعتبر واقعة الصرف من المخازن للمواد القابلة للتخزيـــن هـــى الواقعـــة المنشأة للإستخدام فى حيث تعتبر واقعة الإستحقاق هى المنشأة للإســـتخدام بالنسبة التى لا تقبل التخزين.

(٤) توسيط حـ/ ٢٦١ - الموردين مع تحليله للقطاعات المختلفة.

الإثبات المحاسبى:

ونتناول المعالجة المحاسبية للمستلزمات السلعية فى كل من:-

١- الإثبات المحاسبى للمستلزمات السلعية التى تشترى من الغير".

(أ) عند شراء المستلزمات وتخزينها:

xx			من حـ/ المخزن	١٣
			مخزن	.....
			إلى حـ/ الموردين	٢٦١
	xx		(حسب القطاعات)	....

(ب) قيد السداد:

xx			من حـ/ الموردين	٣٢
		×	_ حسب القطاعات)	.....
	xx		إلى حـ/ بنك جاري	١٨٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط جاري	١٨٢١

(جـ) عند الصرف من المخازن:

xx			من حـ/ المستلزمات السلعية	٣٢
		×	خامات	.....
	xx		إلى حـ/ المخزون	١٣
		×	مخزن	....

٢- الإثبات المحاسبي للمستلزمات السلعية التي لا تقبل التخزين:

تحصل الوحدة ٣ على التيار الكهربائي للقوى المحركة أو الإنارة وكذلك المياه، وتعتبر واقعة الإستحقاق هي المنشئة للإستخدام باعتبارها مستلزمات لا تقبل التخزين، و القيود المحاسبية هي:

(أ) قيد الإستحقاق:

xx			من حـ/ مستلزمات سلعية	٣٢
		×	كهرباء	٣٢٢٤
		×	كياه وإنارة	٣٢٧
	xx		إلى حـ/ الموردين	٣٦١
		×	حـ/ موردي قطاع عام – اعمال	٣٦١١٢

(ب) قيد السداد:

xx			من حـ/ الموردين	٣٢
		×	حـ/ موردي قطاع عام – اعمال	٣٦١١٢
	xx		إلى حـ/ بنك جاري	١٨٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط جاري	١٨٢١

ونود الإشارة إلى الوحدة قد تشترى مستلزمات سلعية تقبل التخزين كالخامات والوقود وخلافه ولكنها قد تشترى وتستخدم مباشرة دون تخزينها ولا تخرج المعالجة المحاسبية لها عن المعالجة المحاسبية السابقة، بمعنى تحميل حـ/المستلزمات السلعية بالمشترى دون توسيط حسابات المخزون.

٣-الإثبات المحاسبى للأدوات الكتابية:

لم يخصص النظام حسابا لمخزون الأدوات الكتابية، ويرى غالبية الكتاب توسيط حـ/ ١٣١٣٢ - مخزن المواد والمهمات المتنوعة، و المعالجة المحاسبية هى:

(أ) عند شراء الأدوات الكتابية وإيداعها المخازن:

xx			من حـ/ مخزن المواد والمهمات المتنوعة	١٣١٣٢
	xx		إلى حـ/ الموردين	٢٦١
		x	(حسب القطاعات)	......

(ب) عند الصرف للإستخدام:

xx			من حـ/ المستلزمات السلعية	٣٢
		x	حـ/ ادوات كتابية	٣٢٦
	xx	x	إلى حـ/ مخزن المواد والمهمات المتنوعة	١٣١٣٢

٤- الإثبات المحاسبى لمواد التعبئة والتغليف:

يجب التفرقة بين مواد التعبئة والتغليف المستهلكة والتى تعالج كالخامات والوقود وخلافه ومواد التعبئة والتغليف المتداولة بين الوحدة وعملائها والتى يمكن أن تعالج محاسبيا بطريقتين على النحو التالى:

الطريقة الأولى:

توسيط حـ/ ١٣٤ - بضائع لدى الغير- مواد تعبئة وتغليف متداولة، ويجعل هذا الحساب مدينا عند الصرف و حـ/ مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة دائنا، وعند الرد يصبح حـ/ مخزن مواد تعبئة وتغليف مدينا و حـ/ بضائع لدى الغير دائنا مع الأخذ فى الحسبان مسئولية العميل عن مواد التعبئة والتغليف التالفة أو الغير مستوردة.

الطريقة الثانية:

توسيط حـ/ ١٣٤ - بضائع لدى الغير- مواد تعبئة وتغليف متداولة، للمحاسبة عن حركة المواد، وتحصيل تأمين من العميل، وعند إرتجاع مواد التعبئة والتغليف يراعى مسئولية العميل عن التالف أو الغير مسترد خصما من تامينه لدى الوحدة، وفيما يلى أذون التوجيه المحاسبية.

أ- عند صرف مواد التعبئة والتغليف:

xx			من حـ/ بضائع لدى الغير	١٣٤
	xx		إلى حـ/ مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة	١٣١٤٣

ب- عند تحصيل التأمين من العميل:

xx			من حـ/ بنك جارى	١٨٢
xx			حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١
	xx		إلى حـ/ دائنون متنوعون	٢٦٣
		x	تأمينات للغير	٢٦٣١

ج- عند إسترداد مواد التعبئة والتغليف المتداولة وخصم التالف أو الغير مسترد:

xx			من حـ/ مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة	١٣١٤٢
xx			من حـ/ دائنون متنوعون	٢٦٣
		x	تأمينات للغير	١٦٣١
	xx		إلى حـ/ بضائع لدى الغير	١٣٤

ثم تسدد الوحدة ما تبقى من التامين للعميل بعد خصم التالف والغير مسترد بالقيد السابق.

٥- الإثبات لمخلفات الإنتاج:

أفرد النظام حـ/ ١٣١٥ - مخزن المخلفات لتسجيل المخلفات بالقيمة التقديرية على أساس متوسط أسعار البيع فى العام الماضى.

(أ) إثبات المخلفات

١٣١٥	من حـ/ مخزن المخلفات			xx
٤١٩	إلى حـ/ مخلفات الإنتاج		xx	

(ب) عند إعادة صرف المخلفات للتشغيل:

٣٢	من حـ/ المستلزمات سلعية			xx
....	مخلفات الإنتاج	x		
١٣١٥	إلى حـ/ مخزن الخامات		xx	

٦- تسوية المستلزمات السلعية بفروق الجرد:

تقضى التعليمات الخاصة بجرد المخزون من المستلزمات السلعية وعمل كشوف بالعجز والزيادة وتحديد المسئولية ضرورة التفرقة بين العجز الطبيعة والعجز غير الطبيعى الناتج عن خيانة الأمانة أو سواء الإدارة وخلافه.

معالجة العجز:

(أ) الإثبات المحاسبى للعجز المسموح به:

٣٢	من حـ/ المستلزمات السلعية			xx
....		x		
١٣١١	إلى حـ/ مخزن الخامات (مثلا)		xx	

(ب) الإثبات المحاسبى للعجز المسموح به:

مع تحديد المسئول عنه:

١٧٢	من حـ/ الأرصدة المدينة الأخرى			xx
....	حـ/	x		
١٣١١	إلى حـ/مخزن الخامات (مثلا)		xx	

مع عدم تحديد المسئول عنه:

xx			من حـ/ تحويلات تخصيصية مستحقة	٣٦
		×	حـ/ خسائر رأسمالية	٣٦٤
	xx		إلى حـ/ مخزن الخامات	١٣١١

معالجة الزيادة:

فى حالة وجود زيادة فى المخزون الفعلى عن حسابات المخـــازن تعـــالج الزيادة كتصحيح للمستلزمات السلعية المستخدمة وتضاف على المخزون المختــص بالقيد التالى:

xx			من حـ/ مخزن الخامات (مثلا)	١٣١١
	xx		إلى حـ/ المستلزمات السلعية	٣٢
		×	(خامات مثلا)	......

مثال: على المستلزمات السلعية:

تم إستخراج البيانات التالية من سجلات إحدى وحدات قطاع الأعمال العـــلم خلال شهر ديسمبر ١٩٩٣م.

(١) بلغت المواد الخام المنصرفة للتشغيل ١٣٠٠٠ جنيـــه خامـــات رئيســـية، ٧٠٠٠جنيه خامات مساعدة، ٣٠٠ جنيه مخلفات الإنتاج.

(٢) تم صرف بترول غاز للتشغيل خلال الشهر ٤٠٠٠جنيـــه، ١٠٠٠ جنيـــه على التوالى .

(٣) كانت مواد التعبئة والتغليف المستهلكة خلال الشهر ٢٥٠٠جنيه، كمـــا أن مواد التعبئة والتغليف المتداولة المسلمة للعملاء خلال الشـــهر بلغـــت ٥٠٠٠ جنيه وقد حصلت الوحدة قيمتها كتأمينات من العملاء وقد رد العملاء منها مـــا يعادل ٤٥٠٠جنيه وتم تسوية حساباتهم طرف الوحدة بشيك.

(٤) بلغت الأدوات الكتابية والكتب المنصرفة خلال الشهر ٥٠٠جنيه.

(٥) تم إرتجاع مستلزمات سلعية للمخازن من الخامات الرئيسية بمـــا يعـــادل ٢٠٠جنيه ومن قطع الغيار والصيانة بما يعادل ١٠٠جنيه.

(٦) بلغ العجز فى مخزن قطع الغيار ٤٠٠ جنيه منها ٥٠ جنيه عجـــز غـــير طبيعى لم يتحدد المسئول عنه.

المطلوب:

إثبات العمليات السابقة وفقا لمتطلبات النظام المحاسبى الموحد.

الحـــل:

٢٠٣٠٠			من حـ/ المستلزمات السلعية	
		١٣٠٠٠	حـ/ خامات رئيسية	
		٧٠٠٠	حـ/ خامات مساعدة	
		٣٠٠	حـ/ مخلفات الإنتاج	
	١٣٠٠٠		إلى حـ/ مخزن الخامات الرئيسية	
	٧٠٠٠		إلى حـ/ مخزن الخامات المساعدة	
	٣٠٠		إلى حـ/ مخزن المخلفات	
			إثبات المواد المنصرفة للتشغيل	
٥٠٠٠			من حـ/ المستلزمات السلعية	
		٤٠٠٠	وقو وزيوت	
		١٠٠٠	غازات	
			إلى حـ/ مخزن الوقود	
			إثبات المنصرف من الوقود والغازات للتشغيل	
٢٥٠٠			من حـ/ المستلزمات السلعية	
		٢٥٠٠	مود تعبئة وتغليف مستهلكة	
	٢٥٠٠		إلى حـ/ مخزن مواد تعبئة وتغليف مستهلكة	
			إثبات المنصرف من مواد التعبئة والتغليف	
٥٠٠٠			من حـ/ بضائع لدى الغير	
		٥٠٠٠	مواد تعبئة وتغليف متداولة	
	٥٠٠٠		إلى حـ/ مخزن مواد التعبئة وتغليف متداولة	
			إثبات مواد التعبئة والتغليف المتداولة	
٥٠٠٠			من حـ/ بضائع لدى الغير	
		٥٠٠٠	مواد تعبئة وتغليف متداولة	
	٥٠٠٠		إلى حـ/ مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة	
		٥٠٠٠	إثبات مواد التعبئة والتغليف المتداولة	

٥٠٠٠			من حـ/ بنك جارى	
	٥٠٠٠		حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	
	٥٠٠٠		إلى حـ/ دائنون متنوعون تأمينات للغير	
		٥٠٠٠	تأمينات للغير	
			تحصيل تأمين من العملاء بما يعادل قيمة المواد	
٤٥٠٠			من حـ/ مخزن مواد تعبئة وتغليف مواد	
٥٠٠			من حـ/ دائنون متنوعون	
		٥٠٠	تأمينات للغير	
	٥٠٠٠		إلى حـ/ بضائع لدى الغير	
		٥٠٠٠	مواد تعبئة وتغليف متداولة	
			إثبات مواد تعبئة متداولة وتسوية العجز	
٤٥٠٠			من حـ/ دائنون متنوعون	
		٤٥٠٠	تأمينات للغير	
	٤٥٠٠		إلى حـ/ بنك جارى	
		٤٥٠٠	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	
			سداد المستحق للعميل	
٥٠٠			من حـ/ المستلزمات السلعية	
		٥٠٠	حـ/ مواد ومهمات متنوعة	
	٥٠٠		إلى حـ/ مخزن المواد والمهمات المتنوعة	
			إثبات المنصرف من الأدوات الكتابية	
٢٠٠			من حـ/ مخزن الخامات الرئيسية	
١٠٠			من حـ/ مخزن قطع الغيار ومواد الصيانة	
	٣٠٠		إلى حـ/ المستلزمات السلعية	
		٢٠٠	خامات رئيسية	
		١٠٠	قطع غيار ومواد صيانة	
			(إثبات المرتجع للمخازن من المستلزمات)	
٥٠			من حـ/ تحويلات جارية تخصيصية	
			حـ/ خسائر رأسمالية	
٣٥٠			إلى حـ/ المستلزمات السلعية	
			قطع غيار ومواد صيانة	
	٤٠٠		إلى حـ/ مخزن قطع الغيار ومواد الصيانة	
			تسوية العجز فى مخزن قطع الغيار	

المبحث الثالث
المستلزمات الخدمية (حـ/ ٣٣)

حدد النظام المحاسبى الموحد مفهوم المستلزمات الخدمية بأنـــها الخدمـــة المؤداه من الغير واللازمة لنشاطها الإنتاجى، وتعد المســـتلزمات الخدميـــة أحـــد عناصر الإستهلاك الوسيط عند إعداد الحسابات القومية.

وقد قسم النظام حـــ/ ٣٣ المستلزمات الخدمية كحساب عام إلى الحسابات المساعدة التالية:-

- حـــ/ ٣٣١ - مصروفات الصيانة
- حـــ/ ٣٣٢ - مصروفات تشغيل لدى الغير و مقاولى الباطن.
- حـــ/ ٣٣٣ - مصروفات أبحاث وتجارب.
- حـــ/ ٣٣٤- نشر وإعلان ومصروفات بيع ودعاية ودعاية وإستقبال.
- حـــ/ ٣٣٥ - نقل وإنتقالات عامة ومواصلات.
- حـــ/ ٣٣٦ - تأجير معدات ووسائل نقل.
- حـــ/ ٣٣٧ - تكاليف خدمات المصالح والمؤسسات.
- حـــ/ ٣٣٨ - مصروفات خدمية متنوعة.

- **القواعد المحاسبية:**

(١) أن تكون مؤداة بواسطة الغير، وعليه إذا كـــانت هـــذه الخدمـــات مـــؤداه بواسطة أجهزة الوحدة لا تعتبر ضمن المستلزمات الخدميـــة وتحمـــل علـــى الحسابات المختصة.

(٢) توسيط حـــ/ ٢٦١ - الموردين فيما يتعلق بتوريد المســـتلزمات الخدميـــة شانها شأن المستلزمات السلعية.

(٣) لا تكون المستلزمات الخدمية جزء من تكلفـــة إســـتخدام آخـــر بخـــلاف المستلزمات الخدمية أو أصل من الأصول أو تسوية لمورد من الموارد.

الإثبات المحاسبى:

أولا: المعالجة العامة للمستلزمات الخدمية:

(أ) قيد الاستحقاق:

	×	من حـ/ مستلزمات خدمية حسب النوع	٣٣ ....
	×	إلى حـ/ الموردين حسب القطاعات	٣٦١ .....

(ب) قيد السداد:

	×	من حـ/ الموردين (حسب القطاعات)	٣٢ ....
×		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
	×	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١

ثانيا: معالجات خاصة:

١-معالجة مصروفات التشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن.

٢-معالجة مخصص الصيانة.

٣-معالجة المستلزمات الخدمية المستحقة والمقدمة.

١- معالجة مصروفات التشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن:

تستلزم طبيعة النشاط فى بعض الوحدات تنفيذ بعض الأعمال بواسطة مقاولى الباطن بتكليف من الوحدة، ولا تخرج المعالجة المحاسبية فيها عن المعالجة العامة السابقة حيث يتم التحميل على حـ/ المستلزمات الخدمية عند ورود فواتير مقاولى الباطن بالمستحق لهم وجعل حـ/ الموردين - حسب القطاعات دائنا بنفس القيمة، وعند السداد يجعل حـ/ الموردين مدينا وحـ/ بنك جارى - بنك تمويل نشاط جارى دائنا بنفس القيمة.

أما بالنسبة لمصروفات التشغيل لدى الغير، فإن الأمـــر يتطلـــب إرســـال وإرتجاع مستلزمات سلعية أو إنتاج تام أو غير تام للغير لإجراء عمليات تشـــغيلية عليها وإستحقاق مصروفات تشغيل للغير عن هذه العمليات التشـــغيلية ولـــذا فـــإن قواعد المحاسبة عن هذا المصروف ترتكز على ما يلي:

- توسيط حـــ/ ١٣٤ - بضائع لدى الغير - لإثبات حركة إرسال وإرتجاع ما يتم إجراء عمليات تشغيلية عليه من المستلزمات أو الإنتاج التام أو الغير التام.
- تحميل حـــ/ ٣٢٢ - مصروفات لدى الغير بقيمة الفواتير المتعلقة بالإنتاج التام أو غير التام، بينما تعالج المصروفات المتعلقة بالمستلزمات الخدمية كجزء مـن تكلفة هذه المستلزمات، مع تحميل المصروفات المتعلقة بالتشغيل على الأصول الثابتة على حـــ/ ١٢١ تكوين سلعي.

الإثبات المحاسبي:

لمصروفات التشغيل لدى الغير بالنسبة للإنتاج التام وغير التام:

(أ) عند إرساله لإجراء عمليات تشغيليه عليه:

xx			من حـ/ بضائع لدى الغير	١٣٤
		×	حـ/ إنتاج تام	....
		×	حـ/ إنتاج غير تام	....
	xx		إلى حـ/ مخزون الإنتاج التام	١٣٣
		×	او إلى حـ/ مخزون الإنتاج غير التام	١٣٤

(ب) عند إرتجاع الإنتاج التام/ غير التام وإستحقاق مصروفات التشغيل:

xx			من حـ/ مخزن الإنتاج التام / او غير التام	١٣٣
xx		×	حـ/ مستلزمات خدمية	٢٣
		×	حـ/ مصروفات تشغيل لدى الغير	٣٢٢
	xx		إلى حـ/ بضائع لدى الغير	....
	xx		إلى حـ/ الموردين	٢٦١
		×	(حسب القطاعات)	.....

(جـــ) وعند السداد يجعل حـــ/ الموردين (حسب القطاعات) مدينا و حـــ/ بنـــك جاري - بنك تمويل نشاط جاري دائنا بنفس القيمة.

الإثبات المحاسبى:

لمصروفات التشغيل لدى الغير بالنسبة للمستلزمات السلعية :

(ب) عند إرساله لإجراء عمليات تشغيلية عليه:

xx			من حـ/ بضائع لدى الغير	١٣٤
		x	مستلزمات سلعية	....
	xx		إلى حـ/ مخزن	....
		x	(خامات رئيسية مثلا)	١٣١١١

(ب) عند إرتجاع المستلزمات السلعية و إستحقاق مصروفات التشغيل:

xx			من حـ/ مخزن .... (خامات رئيسية مثلا)	١٣١١١
	xx		إلى حـ/ بضائع لدى الغير	١٣٤
		x	(مستلزمات سلعية)	....
	xx		إلى حـ/ الموردين	٣٦١
		x	(حسب القطاعات)	....

(جـ) وعند سداد القيمة المستحقة للموردين عن مصروفات التشغيل يجعل حـ/الموردين (حسب القطاعات) مدينا و حـ/ بنك جارى - بنك تمويل نشاط جارى دائنا بالقيمة.

- **الإثبات المحاسبى لمصروفات التشغيل لدى الغير بالنسبة للأصول الثابتة:**

لا تختلف المعالجة المحاسبية فى هذه الحالة عن الحالة السابقة إلا فى تحميل مصروفات التشغيل على حـ/ ١٢١ تكوين سلعى

المعالجة المحاسبية لمخصص الصيانة (قبل القرار ١٨٨٢)

يجب التفرقة بين الصيانة التى يعهد بها للغير للمحافظة على الطاقة الإنتاجية للوحدة، وبين الصيانة التى تتم داخل مراكز الصيانة فالأولى تعالج طبقا

للقواعد العامة للمستلزمات الخدمية، حيث يجعـل حـ/ مستلزمات خدميـة - مصروف الصيانة مدينا عند إستحقاقها و حـ/ الموردين (حسب القطاعات) دائنـا وعند السداد يجعل حـ/ الموردين (حسب القطاعات) مدينا و حـ/ بنك جـارى - بنك تمويل نشاط جارى دائنا بنفس القيمة، بينما إذا تمت الصيانة بمعرفـة الوحـدة فإن النظام قد أفرد لها معالجة خاصة هى:

أ-فى بداية السنة المالية:

تخصص الوحدة مبلغا لأغراض الصيانة وإجراءات العمرات فـى شـكل مخصص للصيانة ويسجل بالقيد التالى:

xx			من حـ/ مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك	٣٦٧
	xx		إلى حـ/ مخصصات اخرى	١٣٤
		x	حـ/ مخصص الصيانة	....

ب- فى خلال السنة المالية:

يتم حصر تكلفة "مركز الصيانة" والتـى تتمثـل فـى تكلفـة الأجـور و المستلزمات السلعية و المستلزمات الخدمية وغيرها من المصروفات وذلـك مـن خلال توزيع الإستخدامات على حسابات المراقبة "مركز الصيانة".

ج- فى نهاية السنة المالية:

وفى ضوء التكاليف الفعلية لمركز الصيانة يتم تحميل حـــ/ مخصـص الصيانة بالتكاليف الفعلية لمركز الصيانة بالقيد التالى:

xx			من حـ/ مخصصات اخرى	٢٣٤
	xx		حـ/ مخصص الصيانة	......
			إلى مذكورين	....
	xx		حـ/ اجور نقدية	٣١١

			حـ/ مزايا عينية	٣١٢
			جـ/ تأمينات إجتماعية	٣١٣
			حـ/ مستلزمات سلعية	٣٢
			حـ/ مستلزمات خدمية	٣٣
			حـ/ مصروفات تحويلية جارية	٣٥

(د) وبعد إجراء القيد السابق يواجه المحاسب المالى ثلاثة بدائل:

- **البديل الأول :** يتساوى حـــ/ مخصص الصيانة المكون فى بداية الفـــترة مـــع نفقات الصيانة الفعلية لمركز الصيانة ــ وفى هذه الحالـــة لا يظـــهر رصيـــد لمخصص الصيانة فى الميزانية.
- **البديل الثانى:** قد تكون المصروفات الفعلية لمركز الصيانة أكبر من مخصـــص الصيانة المكون فيصبح رصيد حـــ/ مخصص الصيانة مدين وفى هذه الحالـــة يستكمل النقص فى المخصص المكون بالقيد التالى:

xx			من حـ/ مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك	٣٦٧
	xx		إلى حـ/ مخصصات اخرى	١٣٤
		x	حـ/ مخصص الصيانة	......

وبعد إجراء هذا القيد لا يظهر مخصص للصيانة فى الميزانية.

- البديل الثالث: بينما لو كانت المصروفات الفعلية لمركز الصيانـــة أقـــل مـــن مخصص الصيانة المكون فإن حـــ/ مخصص الصيانة يكـــون دائنـــا ويظـــهر بالميزانية ضمن الخصوم - مخصصات أخرى (حـــ/ ٢٣٤).
- وفى جمع الحالات السابقة يقفل حـــ/ مخصصات بخلاف مخصـــص الإهـــلاك فى حـــ/ العمليات الجارية.

٢ب - المعالجة المحاسبية لمخصص الصيانة بعد القرار رقم (١٨٨٢).

صدر القرار رقم ١٨٨٢ لتلافى الإنتقادات المتعلقة بمعالجة تكاليف الصيانة والعمرات الدورية كأحد حسابات التحويلات الجارية التخصيصية، حيث تقضى المعاملة السابقة بتحميل قسط ثابت للصيانة والعمرات الدورية فى بداية السنة المالية على حـ/ مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك برغم كون تكاليف صيانة الأصول الثابتة مرتبطة بالنشاط الجارى، كما أنه يؤدى إلى تخفيض الإستخدامات المرتبطة بالنشاط الجارى، كما أنه يؤدى إلى تخفيض الإستخدامات المرتبطة بالنشاط الجارى وبالتالى عدم موضوعية قياس عناصر القيمة المضافة.

ولهذا فإن المعالجة طبقا للقرار ١٨٨٢ ترتكز على:

٢-إستحداث حـ/ تسوية تكاليف الصيانة والعمرات الدورية حـ/ ٣٥٢٩ ضمن مجموعة المصروفات التحويلية الجارية مع تعديل مسمى حـ/ مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك حـ/ ٣٦٧ ليصبح حـ/ مخصصات بخلاف الإهلاك والصيانة والعمرات الدورية حـ/ ٣٦٧.

٢-قصر إستخدام الحساب الأخير لتسوية الفروق الناشئة بالزيادة أو بالنقص فى نهاية السنة المالية بين كل من معدل الصيانة السنوى والعمرات الدوية والتكاليف الفعلية لها.

ومن ثم فإن خطوات المعالجة المحاسبية هى:

- فى بداية السنة المالية: لا تجرى أى قيود محاسبية لتحميل معدل الصيانة على حسابات النتيجة.
- خلال السنة المالية: تحمل تكاليف الصيانة الفعلية على حسابات الإستخدامات المعنية سواء تمت هذه الصيانة بمعرفة الوحدة أو بمعرفة الغير ثم تحميل بنود الإستخدامات على حسابات المراقبة وحصر تكلفة مركز الصيانة.
- فى نهاية السنة المالية: ترسل إدارة التكاليف بيان بالتكاليف الفعلية لمركز الصيانة، وتواجه إدارة الحسابات ثلاثة إحتمالات:

- **الإحتمال الأول:** تعادل معدل الصيانة مع تكاليف الصيانة الفعلي، وفى هذا الإحتمال لا تجرى قيود تسويات لأن ما انفق قــد حمــل علــى الإستخدامات.
- **الإحتمال الثاني:** معدل الصيانة أكبر من التكاليف الفعليـــة للصيانـــة يثبت بالفرق التالى:

xx	xx	 x	من حـ/ تسوية تكاليف الصيانة والعمرات الدورية إلى حـ/ مخصصات اخرى مخصص الصيانة والعمرات الدورية	

- **الإحتمال الثالث:** معدل الصيانة أقل من التكاليف الفعليـــة للصيانـــة، يثبت الفرق فى حدود الرصيد المتراكم فى المخصص بالقيدالتالى:

xx	xx	 x	من حـ/ مخصصات اخرى حـ/ مخصص الصيانة والعمرات الدورية الإستخدامات تسوية تكاليف الصيانة والعمرات الدورية	

٣- معالجة المستلزمات الخدمية المستحقة والمقدمة:

تقوم الوحدة فى نهاية كل سنة مالية بحصر المستلزمات الخدمية المستحقة، ويتم توسيط حـــ/ ٢٦١ الموردين بالمستحق، ويتم إجراء القيد التالى.

المستلزمات الخدمية المستحقة:

xx	xx	 x x	من حـ/ مستلزمات خدمية مصروفات .... إلى حـ/ الموردين (حسب القطاعات)	٣٢ ..... ٢٦١ .....

ثم يجرى قيد السداد فى بداية العام التالى بجعل حــــ/ الموردـيــن مدينــا وحـــ/ بنك جارى - بنك تمويل نشاط جارى دائنا بالقيمة.

المستلزمات الخدمية المقدمة:

لم يفرد النظام حسابا خاصا لمعالجة المقدمات، ويجم غالية الكتاب علـــى معالجة المستلزمات الخدمية المقدمة ضمن حـــ/ ١٧٢ أرصدة مدينة أخرى.

××			من حـ/ ارصدة مدينة اخرى	١٧٢
		×	حـ/ مصروفات.....	...
	××		إلى حـ/ مستلزمات خدمية	٣٣
		×	حـ/ مصروفات	.....

وفى بداية العام التالى:

- يجرى قيد عكسى على النحو التالى:

××			من حـ/ مستلزمات خدمية	٣٣
		×	مصروفات	.....
	××		إلى حـ/ ارصدة مدينة اخرى	١٧٢
		×	حـ/ مصروفات.....	...

ويترتب على القيد السابق تحميل الســـنة الماليـــة الجديـــدة بالمســـتلزمات الخدمية التى تخصها طبقا لأساس الإستحقاق وإقفال حـــ/ أرصدة مدينـــة أخـــرى، ومن الطبيعى ألا يترتب على قيد التسوية السابق صرف أى مبالغ لأن المســـتلزمات الخدمية دفعت بالفعل لمستحقيها فى العام السابق.

مثال: على المستلزمات الخدمية:

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بإحدى واحدات قطاع الأعمال خـــلال شهر يونية ١٩٩٣م.

– تم دفع المبالغ التالية بشيكات:

١٠٠٠ جنيه تكاليف حراسة خاصة مدفوعة لوزارة الداخلية.

٥٠٠٠ جنيه نشر وإعلان

٣٠٠٠ جنيه تأجير معدات

- أرسلت الشركة ٥٠٠ وحدة إنتاج غير تام، سهر الوحـــدة ٣ جنيـــه لإجـــراء عمليات تشغيلية عليها لدى وحدة أخرى بواقع ٢٠ قرش لكل وحدة، وتســـلمت

الوحدة المواد بعد إجراء التشغيل عليها وصرفت مستحقات الوحـــدة الأخـــرى بشيك.

والمطلوب:

إثبات العمليات السابقة وفقا لمتطلبات النظام المحاسبى الموحد.

٩٠٠٠			من حـ/ المستلزمات الخدمية	
		٥٠٠٠	حـ/ نشر وإعلان ومصروفات بيع ودعاية	
		٣٠٠٠	حـ/ تأجير معدات ووسائل نقل	
		١٠٠٠	حـ/ تكاليف خدمات المصالح والمؤسسات	
	٩٠٠٠		إلى حـ/ الموردين	
		٨٠٠٠	حـ/ موردى قطاع عام أعمال	
		١٠٠٠	حـ/ موردى قطاع حكومى	
			إستحقاق مستلزمات خدمية	
٩٠٠٠			من حـ/ الموردين	
		٨٠٠٠	حـ/ موردى قطاع عام- أعمال	
		١٠٠٠	حـ/ موردى قطاع خاص	
	٩٠٠٠		إلى حـ/ البنك جارى	
		٩٠٠٠	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	
			سداد مستلزمات خدمية	
١٥٠٠			من حـ/ بضائع لدى الغير	
		١٥٠٠	إنتاج غير تام	
	١٥٠٠		إلى حـ/ مخزن الإنتاج غير التام	
			إرسال ٥٠٠ وحدة لإجراء تشغيل عليها	

١٥٠٠			من حـ/ مخزن الإنتاج غير التام	
١٠٠			من حـ/ مستلزمات خدمية	
		١٠٠	حـ/ مضروفات تشغيل لدى الغير	
	١٥٠٠		إلى حـ/ بضائع لدى الغير	
		١٥٠٠	إنتاج غير تام	
	١٠٠		إلى حـ/ الموردين	
		١٠٠	حـ/ موردى قطاع عام — اعمال	
			إستلام الوحدات بعد التشغيل وإستحقاق مصاريف	
			التشغيل للمورد	
١٠٠			من حـ/ موردين	
		١٠٠	حـ/ موردى قطاع عام اعمال	
	١٠٠		إلى حـ/ بنك جاري	
		١٠٠	حـ/ بنك تمويل نشاط جاري	
			صرف القيمة بشيك	

المبحث الرابع
المشتريات بغرض البيع (حـ/ ٣٤)

خصص النظام حـ/ ٣٤ - المشتريات بغرض البيع لإثبات تكلفة البضائع التى تشترى بغرض البيع بحالتها دون أن تجرى عليها عمليات تحويلية أو صناعية أو تغيير فى طبيعتها، وغالبا ما يظهر هذا الحساب فى الوحدات ذات الطابع التجارى، وهذه المشتريات قط تكون من السوق المحلى أو السوق الخارجى، ولهذا قسم النظام حـ/ ٣٤- مشتريات بغرض البيع - كحساب عام- إلى الحسابات المساعدة التالية:

- حـ/ ٣٤١ - مشتريات بغرض البيع محلية.
- حـ/ ٣٤٢ - مشتريات بغرض البيع خارجية.

- **القواعد المحاسبية:**

- تطبق على أساس الإستحقاق.
- تضمين المشتريات بثمن شراء البضائع بغرض البيع علاوة على مصروفات الشراء حتى وصول المشتريات لمخازن الوحدة دون تضمينها بالنفقات التمويلية المتعلقة بالبضائع المشتراه.
- توسيط ح- ٢٦١ - الموردين مع تحليله على حسب القطاعات الإقتصادية المختلفة.

الإثبات المحاسبى:

١- الإثبات المحاسبى للمشتريات بغرض البيع المحلية:

(أ) قيد الشراء

xx			من حـ/ المشتريات بغرض البيع	٣٤
		×	حـ/ مشتريات بغرض البيع محلية	٣٤١
	xx		إلى حـ/ الموردين	٢٦١
		×	حسب القطاعات	
				.....

(ب) قيد السداد:

××			من حـ/ الموردين	٣٢
		×	(حسب القطاعات)	...
	××		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١

٢- الإثبات المحاسبى للمشتريات بغرض البيع الخارجية:

يتم شراء البضائع بغرض البيع من الخارج بإعتمادات مستندية والتى تحمل بثمن البضاعة المشتراة وكافة المصروفات من عمولة للبنك ومصاريف الشحن والنقل والرسوم حتى وصول البضاعة لمخازن الوحدة، مع ملاحظة تحميل حـ/ إعتمادات مستندية بالثمن وكافة المصروفات فيما عدا الرسوم الجمركية والتى تحمل على حساب خاص بها لأغراض المحاسبة القومية. وفيما يلى القيود المتعلقة بالبضائع المشتراة من الخارج:

(أ) قيد الشراء

××			من حـ/ الإعتمادات المستندية لشراء البضائع	١٣٦
		×	حـ/ إعتمادات مستندية	١٣٦١
	××		إلى حـ/ الموردين	٢٦١
		×	حـ/ موردو الخارج	٢٦١٣

ثم يجرى قيد السداد بجعل الموردين طرف و حـ/ بنك جارى - بنك تمويل نشاط جارى دائنا.

(ب) إثبات خصم البنك لمصاريف فتح الإعتماد:

××			من حـ/ الإعتمادات المستندية لشراء بضائع	١٣٦
		×	إعتمادات مستندية	١٣٦١
	××		إلى حـ/ الموردين	٢٦١
		×	حـ/ موردو قطاع اعمال عام	٢٦١١٢

ثم يجرى قيد السداد خصما من الحساب الجارى.

(جـ) إثبات مصروفات الشحن والنقل والتأمين والرسوم الجمركية:

xx			من حـ/ الإعتمادات المستندية لشراء البضائع	١٣٦
		×	حـ/ إعتمادات مستندية	١٣٦١
		×	رسوم جمركية	١٣٦٢
	xx		إلى حـ/ الموردين	٢٦١
	xx		إلى حـ/ الدائنون المتنوعون	٢٦٣
		×	مصلحة الجمارك	....

ثم يجرى قيد السداد من الحساب الجارى.

(د) عند إستلام البضاعة:

xx			من حـ/ مشتريات بضائع بغرض البيع	٣٤
	xx		إلى حـ/ الإعتمادات المستندية لشراء بضائع	١٣٦
		×	إعتمادات مستندية	١٣٦١
		×	رسوم جمركية	١٣٦١

٣- فى نهاية العام:

سبق أن أوضحنا عند معالجة المخزون أن حـ/ ٣٤ مشتريات بغرض البيع يعد أحد بنود الإستخدامات والذى يقابله حـ/ ١٣٥ مخزون بضائع بغرض البيع (أحد حسابات الميزانية)، وهذا الحساب لا تطبق عليه قواعد الجرد المستمر، ولكن يتم إثبات التغير فى مخزون أول وآخر فقط مع تحميل حـ/ ٢٨١ العمليات الجارية برصيد حـ/ ٣٤ المشتريات بغرض البيع والتى تم شراؤها بالكامل أثناء العام، ونظرا لاختلاف معالجة النظام للمخزون عن المعالجة التقليدية حيث يعالج النظام الفروق بين مخزون أول العام فى حـ/ التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع واعتباره أحد حسابات الموارد، علاوة على استحداث النظام لحساب فروق تقويم التغير فى المخزون بين أسعار البيع وأسعار التكلفة لأغراض المحاسبة القومية.

الإثبات المحاسبى:

(أ) إقفال المشتريات بغرض البيع فى حـــ/ العمليات الجارية:

xx	xx	×	من حـ/ العمليات الجارية إلى حـ/ المشتريات بغرض البيع (بالمشترى خلال العام)	٢٨١ ٣٤

(ب) إقفال مخزون أول الفترة فى حـــ/ التغير بالتكلفة:

xx	xx		من حـ/ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة إلى حـ/ مخزون بضائع بغرض البيع اول الفترة	٤١٨٢ ١٣٥

(جـــ) إقفال مخزون آخر الفترة فى حـــ/ التغير بالتكلفة.

xx	xx		من حـ/ مخزن بضائع بغرض البيع آخر الفترة إلى حـ/ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	١٣٥ ٤١٨٢

(د) إقفال حـــ/ التغير فى المخزون فى حـــ/ العمليات الجارية

بعد إقفال مخزون أول الفترة وآخرها فى تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة فمن المحتمل أن يكون مخزون آخر الفترة اكبر من مخزون أول الفترة وبالتالى يظهر رصيد دائن لحساب / التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة، ولهذا يقفل فى حـــ/ العمليات الجارية بالقيد التالى:

xx	xx		من حـ/ بضائع بغرض البيع بالتكلفة إلى حـ/ العمليات الجارية	

بينما، لو كان مخزون آخر الفترة أقل من مخزون أول الفترة، فإن رصيد حـــ/ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة مدينا، ولـــهذا يقفل فـى حـــ/ العمليات الجارية بالقيد التالى:

xx	xx		من حـ/ العمليات الجارية إلى حـ/ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	

فى حين، لو تساوى رصيد المخزون أول وأخر فـإن الأمـر لا يتطلب إجراء قيد التغير فى المخزون بالتكلفة. أما فيما يتعلق بتقويم التغير فـى مخزون بضائع بغرض البيع أسعار البيع وحساب فرق تقويم التغير فـى المخـزون فإننـا سوف نتناولهما فى جزء تالى من هذا الكتاب.

المبحث الخامس
المصروفات التحويلية الجارية (حـ/ ٣٥)

عرفت اللجنة الدائمة مصطلح "التحويلات" بأنها كل ما يقبض أو يصـــرف من جانب الوحدة دون أن يقابله سلعة أو خدمة إلا أن هذا التعريف قد ينتقد لأنــه لا يتلائم مع بعض بنود المصروفات التحويلية الجارية.

وقد قسم النظام حـــ/ ٣٥ المصروفات التحويلية الجارية كحساب عام إلـــى الحسابات المساعدة التالية:-

- حـــ/ ٣٥١ - ضرائب ورسوم سلعية
- حـــ/ ٣٥٢ - الإهلاك .
- حـــ/ ٣٥٣ - الإيجارات الفعلية.
- حـــ/ ٣٥٤- فرق الإيجار المحسوب
- حـــ/ ٣٥٥ - فوائد محلية.
- حـــ/ ٣٥٦ - فوائد خارجية.
- حـــ/ ٣٥٧ - فرق الفوائد المحسوبة.
- حـــ/ ٣٥٨ - فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام.
- حـــ/ ٣٥٩ - فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع.

ويتم عرض وتناول المصروفات التحويلية الجارية فى مجموعات متجانسة على النحو التالى:-

أولا : الضرائب والرسوم السلعية.

ثانيا: الإهلاك.

ثالثا: الإيجارات الفعلية وفرق الإيجار المحسوب.

رابعا: الفوائد المحلية والخارجية وفرق الفوائد المحسوبة.

خامسا:فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام و البضائع بغرض البيع.

أولا: حـ/ ٣٥١ – الضرائب والرسوم السلعية:

لأن الضرائب والرسوم السلعية تعد من التحويلات وليست بندا من بنـود تكلفة الدخل القومى، فقد اهتم النظام بفصل الضرائب والرسـوم السـلعية (سـوم جمركية ورسوم إنتاج وخلافه) عن تكلفة المستلزمات السلعية، وقد قسـم النظـام حـ/ ٣٥١ ضرائب ورسوم سلعية إلى الحسابات الفرعية التالية:–

- حـ/ ٣٥١١ – رسوم جمركية عن المستخدم.
- حـ/ ٣٥١٢ – رسوم إنتاج.
- حـ/ ٣٥١٣ – حصيلة الخزينة.
- حـ/ ٣٥١٤ – ضرائب أخرى.

١–رسوم جمركية عن المستخدم (حـ/ ٣٥١١):

من الطبيعى أن يقتصر تحديد الرسوم الجمركية علـى الوحـدات التـى تستورد مستلزماتها السلعية من الخارج، وتدخـل هـذه الرسـوم ضمـن تكلفـة المستلزمات المشتراة والمودعة بالمخازن ويتحمل بها الإنتاج عند الصرف فى حين أن كمتطلبات المحاسبة القومية لا تعتبر هذه الرسوم من تكلفة المستلزمات السـلعية ويجب استبعادها فى حساب مستقل باعتبارها أحد بنود التحويلات على المسـتوى القومى.

ولهذا تقوم الوحدة الإقتصادية فى نهاية كل سنة ماليـة بتحديـد الرسـوم الجمركية عن المستخدم من المستلزمات السلعية بالمعادلة التالية:

الرسوم الجمركية عن المستخدم = الرسوم الجمركية عـن مخـزون أول الفـترة + الرسـوم الجمركيـة خـلال الفـترة – الرسوم الجمركية عن المخزون آخر الفترة.

وفى نهاية العام، يتم إثبات الرسوم الجمركية عن المستخدم وتخفيض تكلفة المستلزمات السلعية بها بقيد التسوية التالى:

xx			من حـ/ رسوم جمركية عن المستخدم	٣٥١٢
	xx		إلى حـ/ مستلزمات سلعية	٣٣
		x	(حسب النوع)	.....

٢-حـ/ رسوم إنتاج (٣٥١٢) وحصيلة الخزينة (٣٥١٣):

تفرض الدولة رسوم إنتاج على بعض السلع التى تنتجها الوحدات الإقتصادية فى بعض الصناعات، وتقوم الوحدة المنتجة (البائعة) بدفع هذه الرسوم على أن تحصلها من المشتري بالإضافة إلى المبيعات، بينما حصيلة الخزينة هى فروق أسعار تفرضها الدولة على بعض السلع وتؤول للدولة أيضا.

الإثبات المحاسبى لكل من رسوم الإنتاج وحصيلة الخزينة:

تختلف المعالجة فى دفاتر البائع فى دفاتر المشتري، وفقا للقواعد التى وضعها النظام:

- **فى دفاتر البائع**

يتحملها العملاء مع أثمان بيع المنتجات وتقيد لحساب وزارة المالية أو مصلحة الجمارك بالقيد التالى:

xx			من حـ/ العملاء	١٦١
		x	(حسب القطاعات)	
	xx		إلى حـ/ صافى مبيعات إنتاج تام	٤١١
	xx		إلى حـ/ دائنون متنوعون	٢٦٣
		x	مصلحة الجمارك – رسوم إنتاج	٢٦٣٣٣

- **فى دفاتر البائع**

تقيد الأصناف المشتراة بالتكلفة (ثمن السلع + الرسوم) وهكذا بالنسبة لكل المشتريات على مدار العام على أن يتم إستبعاد قيمة الرسوم عن المستخدم من المستلزمات السلعية وذلك بقيد تسوية فى نهاية كل سنة مالية كما ذكرنا سالفا.

(أ) عند الشراء ودخول المستلزمات المخازن:

xx			من حـ/ مخزن (الخامات مثلا)	١٣١١
	xx		إلى حـ/ الموردين	٢٦١
			(حسب القطاعات)	......

(ب) وفى نهاية الفترة: يتم عمل تسوية بالرسوم عن المستخدم بالمعادلة الآتية:

الرسوم الجمركية عن المستخدم = الرسوم الجمركية عن المخزون أول – الرسوم المستحقة عن المخزون آخر الفترة.

ويتم إثباتها بالقيد التالى:-

xx			من حـ/ ضرائب ورسوم سلعية	٣٥١
		x	حـ/ رسوم إنتاج	٣٥١٢
		x	حـ/ حصيلة الخزينة	٣٥١٣
	xx		إلى حـ/ مستلزمات سلعية	٣٣
		x	(حسب النوع)	.....

٣-ضرائب أخرى (حـ/ ٣٥١٤)

ويخصص هذا الحساب لأى أعباء ضريبية أو رسوم تفرضها الدولة على ممارسة الوحدة الإقتصادية لنشاطها مثل رسوم الدمغة وضريبة السيارات وكافة الضرائب غير المباشرة الأخرى، فيما عدا الضرائب المباشرة التى خصص لها النظام حـ/ ٣٦٩ ضرائب دخلية.

ويجب التفرقة عن إثبات الضرائب الأخرى (حـ/ ٣٥١٤) بين الضرائب غير المباشرة التى تدفعها الوحدة مباشرة أو تلك التى تستقطع من المنبع.

(أ) ضرائب ورسوم تدفعها الوحدة مباشرة إلى الجهات المختصة:

هذا النوع من الضرائب تسدده الوحدة مباشرة إلى الجهات المختصة مثل ضريبة السيارات والدمغات وخلافه و المعالجة المحاسبية هى:

- **قيد الإستحقاق:**

xx			من حـ/ ضرائب ورسوم سلعية	٣٥١
		x	حـ/ ضرائب اخرى	٣٥١٤
	xx		إلى حـ/ دائنون متنوعون	٢٦٣
		x	مصلحة الضرائب – ضريبة	٢٦٣٢٢٣

- **قيد الإستحقاق:**

xx			من حـ/ دائنون متنوعون	٢٦٣
		x	مصلحة الضرائب – ضريبة	٢٦٣٢٢٣
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		x	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١

(ب) ضرائب ورسوم تستقطع من المنبع:

قد تقوم جهات أو وحدات بخصم ضرائب من المنبع مثل خصم الوحدات الحكومية دمغات تدريجية من الصرفيات الحكومية التى تخص الوحدات الإقتصادية.

- **إثبات عملية بيع لإحدى الوحدات الحكومية (مثلا):**

xx			من حـ/ العملاء	١٦١
		x	عملاء قطاع حكومى	....
	xx		إلى حـ/ صافى مبيعات إنتاج تام	٤١١

- عند التحصيل وخصم الجهة الحكومية دمغة من المنبع:

xx			من حـ/ بنك جارى	١٨٢
		x	حـ/ بنك جارى تمويل نشاط جارى	١٨٢١
	xx		من حـ/ ضرائب ورسوم سلعية	٣٥١
		x	حـ/ ضرائب اخرى	٣٥١٤
	xx		إلى حـ/ العملاء	١٦١
		x	حـ/ عملاء قطاع حكومى	......

ثانيا: حـــ/ ٣٥٢ - الإهلاك:

عرف النظام المحاسبى الموحد الإهلاك "بأنه توزيع تكلفة الأصل القـــابل للإهلاك على مدة عمره الإنتاجى بطريقة مناسبة"، ويعد الإهلاك عبئا تحميليا علـــى إيرادات النشاط الجارى ويحمل على حـــ/ ٢٨١ العمليات الجارية بصرف النظـــر عن نتيجة النشاط.

وفيما يلى نتناول أهم القواعد المتعلقة بالإهلاك وفقا للأسس التى وضعـــها النظام المحاسبى الموحد:

١- تاريخ بدء إحتساب الإهلاك:

تقضى قواعد النظام بإحتساب الإهلاك عن الأصول الثابتـــة إبتـــداء مـــن تاريخ إستخدام الأصل على أساس معدلات الإهلاك التى قررها النظام، مع تضمين تكلفة تجارب التشغيل ضمن حـــ/ تجارب بدء التشغيل والذى يعد جزءا من حـــــ/ نفقات إيرادية مؤجلة والتى قررها النظام إهلاكها وفقا لقواعد محدده.

٢- القيمة الخاضعة للإهلاك:

أخذ النظام التكلفة التاريخية للأصول الثابتة أســـاس لحســـاب الإهـــلاك، وتشمل تكلفة الأصل ثمن الشراء مضافا إليه كافة المصروفات حتى يصبح الأصـــل صالحا للإستخدام مثل مصاريف الشحن والتامين والجمارك ومصاريف الـــتركيب والقواعد وخلافه، كما أن القيمة الخاضعة للإهلاك لا تتضمن النفقـــات التمويليـــة الخاصة بإقتناء الأصول أو القيمة التخريدية للأصول.

٣- طرق الإهلاك:

إتخذ النظام طريقة القسط الثابت من بين طرق الإهلاك المختلفة أساسا لحساب إهلاك الأصول الثابتة، وعلى الرغم من ذلك فقد خرج من هذه القاعدة فـــى حالـــة إهلاك الأدوات الصغيرة والمهمات ومواد التعبئة والتغليف المتداولـــة و الأصـــول المشتراه قديمة أو التى لم تستخدم خلال الفترة أو المهلكة دفتريا ولا زالـــت تعمـــل فى النشاط أوالإهلاك الطارئ للأصول، وهذه الحالات سنتناولها بالشرح فى حينه.

٤- معدلات الإهلاك :

حدد النظام معدلات الإهلاك التى يجب على الوحدات الإقتصادية تطبيقـــها فى ظل فروض هى: - أن عدد أيام العمل فى السنة لا تتجاوز ٣٠٠ يوم.

- مدة التشغيل اليومى وردية واحدة.
- أن الأصول الثابتة مشتراه جديدة.

وأعتبر النظام أن معدلات الإهلاك الواردة فى ملحق النظام تمثـــل حـــدود دنيا يمكن تجاوزها إذا اختلفت المتغيرات الثلاثة السابقة.

٥- حالات خاصة فى الإهلاك:

(أ) الأصول الثابتة المشتراه قديمة:

يتم احتساب إهلاك على أساس ١٥٠% من معـــدلات الإهـــلاك الخاصـــة بالأصول المشتراة جديدة والوردة بملحق النظام.

(ب) الأصول الثابتة التى لم تستخدم لفترة من العام:

قسم النظام السنة المالية إلى أربعة فترات متساوية، على أن تحمـــل كـــل فترة مالية بنسبتها فى الإهلاك السنوى طالما تم تشغيل الأصل لأى مدة أثناء هـــذه الفترة، وإذا لم يستخدم الأصل خلال فترة من الفترات يحسب إهلاك علـــى أســـاس ٥٠% من حصة الفترة التى لم يستخدم فيها.

(جـ) الأصول التى تم إهلاكها دفتريا وما زالت تستخدم الإنتاج:

قرر النظام استمرار حساب إهلاك للأصول المهلكة دفتريا وما زالت تستخدم فى النشاط بنسبة ٥٠% من قيمة القسط، بمعنى تحميل تكاليف الإنتاج بقيمة خدمات الأصل طالما أنه ما زال يعمل برغم إهلاكه دفتريا، وعلى أن تضاف قيمة إهلاك هذه الأصول إلى حـ/ إحتياطى إرتفاع أسعار أصول.

(د) الهلاك الطارئ للأصول الثابتة:

فى حالة هلاك الأصل لأى سبب من الأسباب غير العادية كالتقادم وخلافه، يحمل على حـ/ ٣٦٤ خسائر رأسمالية.

(هـ) الإهلاك بالنسبة للعدد والأدوات الصغيرة:

قضى النظام بتحميل حساب الإهلاك بقيمة المنصرف من هذه الأدوات مع مراقبة عهدة العاملين بالجرد الفعلى لها من وقت لآخر.

(و) إهلاك مواد التعبئة والتغليف المتداولة:

طبقا لقواعد النظام فإن مواد التعبئة والتغليف يتم إهلاكها بإتباع طريق إعادة التقير لها فى نهاية كل سنة مالية.

الإثبات المحاسبى للإهلاك:

١- إهلاك الأصول الثابتة خلال فترة التجارب:

xx			من حـ/ تكوين سلعى	١٢١
		×	حـ/ نفقات إيرادية مؤجلة	١٢١٨
		×	حـ/ تجارب بدء التشغيل	١٢١٨٢
	xx		إلى حـ/ مخصص الإهلاك	٢٣١
		×	(نوع الاصل)	.....

و بعد انتهاء فترة التجارب وبدء استخدام الأصل الثابت فى النشاط يقفـــل حـــ/ تكوين سلعى فى حـــ/ الأصول الثابتة.

٢- إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة فى النشاط :

xx			من حـ/ الإهلاك	٣٥٢
			حـ/ إهلاك .... (إسم الاصل)	.....
	xx		إلى حـ/ مخصص الإهلاك	٢٣١
		x	حـ/ مخصص إهلاك .... (إسم الاصل)	.....

٣- إهلاك الأصول الثابتة التى تم إهلاكها دفتريا وما زالت تستخدم فى النشاط:

xx			من حـ/ الإهلاك	٣٥٢
			حـ/ إهلاك .... (إسم الاصل)	....
	xx	x	إلى حـ/ إحتياطى إرتفاع اسعار اصول	٢٣٦

٤- إهلاك العدد والأدوات الصغيرة:

xx			من حـ/ الإهلاك (بقيمة المنصرف)	٣٥٢
		x	حـ/ إهلاك إهلاك عدد وادوات	٣٥٢٣
	xx		إلى حـ/ مخصص الإهلاك	٢٣١
		x	مخصص إهلاك عدد وادوات صغيرة	٣٢١٥

٥- الهلاك الطارئ للأصول :

xx			من حـ/ خسائر رأسمالية	٣٦٤
	xx		حـ/ الاصول الثابتة	١١
		x	(إسم الاصل)	....

ثالثا: الإيجارات الفعلية وفرق الإيجار المحسوب:

١-حـ/ ٣٥٣ الإيجارات الفعلية:

يظهر حـ/ ٣٥٣ – الإيجارات الفعلية كحساب مساعد لما تتحمله الوحـــدة مقابل استئجار العقارات من الغير، وقد قسم النظام هذا الحســاب إلــى الحســابات الفرعية التالية:

- حـ/ ٣٥٣١ – أراضى فضاء.
- حـ/ ٣٥٣٢ – أراضى للإستغلال.
- حـ/ ٣٥٣٣ – مبانى سكنية ومخازن وجراجات.

• قواعد المعالجة المحاسبية:

- توسيط حـ/ ٢٧٢٤ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة – إيجار مستحق.
- عدم تضمين حـ/ ٣٥٣ إيجارات فعلية بقيمة إيجار الأصـــول الثابتــة أو أى إيجارات أخرى بخلاف ما حدده النظام.
- تطبيق أساس الإستحقاق.

الإثبات المحاسبى:

• أثناء العام

(أ) إستحقاق الإيجار:

xx			من حـ/ مصروفات تحويلية جارية	٣٥
		x	حـ/ الإيجارات الفعلية	٣٥٣
			(حسب النوع)	.....
	xx		إلى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
		x	إيجارات مستحقة	٢٧٤٢

(ب) سداد الإيجار:

xx			من حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
			إيجارات مستحقة	٢٧٤٢
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		x	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١

- في نهاية العام:

(أ) إذا كانت هناك إيجارات مستحقة، يجرى فيها قيد مماثل تماما لقيد إستحقاق الإيجار السابق:

xx			من حـ/ مصروفات تحويلية جارية	٣٥
		x	حـ/ الإيجارات الفعلية	٣٥٣
	xx		إلى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
		x	إيجارات مستحقة	٢٧٤٢

على أن يظهر رصيد حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة- إيجارات مستحقة ضمن حسابات الخصوم بالميزانية في نهاية السنة المالية، وعلى أن يتم السداد في بداية العام التالي بقيد مماثل لقيد سداد الإيجار السابق.

ب- إذا كانت هناك إيجارات مدفوعة مقدما، يثبت الإيجار المقدم في حـ/ ١٧٢ أرصدة مدينة أخرى - إيجارات مقدمة ويخفض حـ/ الإيجارات بالمدفوع منه مقدما، ويكون القيد:

xx			من حـ/ ارصدة مدينة اخرى	١٧٢
		x	إيجار مقدم	......
	xx		إلى حـ/ مصروفات تحويلية جارية	٣٥
		x	(حسب النوع)	٣٥٣

وفي بداية العام التالي يجرى قيد عكسي للقيد السابق.

٢-حـ/ ٣٥٤ الإيجار المحسوب:

تحقيقا لأهداف المحاسبة القومية ألزم النظام الوحدات الإقتصادية بإحتساب قيمة إيجارية للأصول من العقارات (الأراضي والمباني) التي تمتلكها الوحدة كما لو كانت مملوكة ومستأجرة منه بإعتبار أن الإيجارات تمثل أحد عناصر الدخل القومي أو عنصر من عناصر عوائد عوامل الإنتاج.

ونظرا لأن الوحدات تحتسب لهذه العقارات إهلاك وتكاليف صيانة وخلافه دون أن تدفع إيجارا، لذا فإن فرق الإيجار المحسوب يتم إحتسابه كما يلى:-

فرق الإيجار المحسوب = الإيجار المحتسب للعقارات التى تمتلكها الوحدة[1] – ناقصا إهلاك هذه العقارات .

ويعد حـ/ ٣٥٤ – فرق الإيجار المحسوب أحد حسابات الإستخدامات، وقد استحدث النظام حسابا مقابلا وبنفس الإسم ضمن حساب الموارد وتحت حـ/٤٤٧ وعلى أن يحمل الأول كإستخدام فى المرحلة الأولى من حـ/ العمليات الجارية، وتضمين الثانى ضمن الموارد فى المرحلة الثانية لحساب العمليات الجارية.

الإثبات المحاسبى:

(أ) إثبات فرق الإيجار المحسوب:

xx			من حـ/ مصروفات تحويلية جارية	٣٥
		×	حـ/ فرق الإيجار المحسوب	٣٥٣
	xx		إلى حـ/ إيرادات تحويلية	٤٤
		×	حـ/ فرق الإيجار المحسوب	٤٤٧

(ب) إقفال حـ/ ٣٥٤ فرق الإيجار المحسوب كإستخدام:

xx			من حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
	xx		إلى حـ/ مصروفات تحويلية جارية	٣٥
		×	حـ/ فرق الإيجار المحسوب	٣٣٥

(جـ) إقفال حـ/ ٤٤٧ فرق الإيجار المحسوب كمورد:

xx			من حـ/ إيرادات تحويلية	٤٤
		×	حـ/ فرق الإيجار المحسوب	٤٤٧
		×	إلى حـ/ العمليات الجارية (مرحلة ثانية)	٢٨١

---

[1] ويتم حساب الإيجار على أساس الضريبة العقارية المربوطة على العقار مضروبة فى مقلوب سعر الضريبة وعلى أساس إيجار المثل.

رابعا: الفوائد المحلية والخارجية وفرق الفوائد المحسوبة.

حسابات (٣٥٥ ، ٣٥٦ ، ٣٥٧ على التوالى)

١-الفوائد (حـ/ ٣٥٥ ، حـ/ ٣٥٦).

تمثل تكلفة الفوائد ما تتحمله الوحدة مقابل استخدام أموال الغير كقــروض طويلة أو قصيرة ممنوحة للوحدة أو كفوائد على تسهيلات ائتمانية أو أرصدة دائنــة للبنوك (سحب على المكشوف) وإذا كانت الفوائد ممنوحة على قروض من جــهات محلية تعتبر فوائد محلية وخلافا لذلك إذا كانت ممنوحــة مــن هيئــات أوجــهات خارجية تعامل كفوائد خارجية.

<u>قواعد المعالجة المحاسبية:</u>

- التمييز بين الفوائد على القروض المحلية والأخرى عن القروض الخارجية.
- توسيط حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة – فوائد مستحقة.
- تحميل فوائد القروض عن الفترة قبل بدء التشغيل على حــــ/ ١١٨٥ نفقــات إيرادية مؤجلة.

الإثبات المحاسبى:

- **أثناء العام**

(أ) إستحقاق الفوائد:

xx			من حـ/ مصروفات تحويلية جارية	٣٥
		×	حـ/ فوائد محلية	٣٥٥
			حـ/ فوائد خارجية	٣٥٦
	xx		إلى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
		×	حـ/ فوائد مستحقة	٢٧٤٣

(ب) سداد الفوائد:

xx			من حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
			فوائد مستحقة	٢٧٤٣
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١

- **فى نهاية العام:**

يتم تسوية الفوائد المستحقة فى نهاية العام فى حـــ/ مصروفات جارية وتخصيصيـــة مستحقة - حـــ/ مستحقة مثل القيد السابق تماما ويجرى قيد السداد فى بداية العــــام التالى، بينما إذا كانت الفوائد مدفوعة مقدما فإن القيد هو:

××			من حـ/ الارصدة المدينة الاخرى	١٧٢
		×	حـ/ فوائد مقدمة	.....
	××		إلى حـ/ مصروفات تحويلية جارية	٣٥٥
		×	حـ/ فوائد محلية	٣٥٥
		×	حـ/ فوائد خارجية	٣٥٦

٢-فرق الفوائد المحسوب حـــ/ ٣٥٧

تمثل الفوائد مقابل استخدام رأس المال، وتحتسب على أساس رأس المـــال المستثمر بما فيه المقترض من الغير على أساس سعر الفائدة التـــى تحـــدده وزارة الخزانة ويراعى إستبعاد قيمة المبـــانى والإنشـــاءات عنـــد حســـاب رأس المـــال المستثمر، وبشكل عام يعامل فرق الفوائـــد المحســـوبة معاملـــة فـــرق الإيجـــار المحسوب.

وبعد تحديد المال المستثمر بأى طريقة من طرق حســـابه يتـــم إســـتبعاد المبانى والإنشاءات ثم حساب فرق الفوائد على النحو التالى:-

	××	المال المستثمر
	(××)	(-) تكلفة المبانى والإنشاءات
××	ــــ	صافى رأس المال المستثمر
	××	الفائدة على الصافى فى حدود المعدل التى تحدده وزارة المالية
	(××)	(-) فوائد مدفوعة ومستحقة.
××	ــــ	فرق الفوائد المحسوبة

الإثبات المحاسبى:

لا تختلف قيود الإثبات المحاسبى المتعلقة بفرق الفوائـــد المحســـوبة عـــن المتعلقة بفرق الإيجار المحسوب إلا فى إسم الحساب.

(أ) إثبات فرق الفوائد المحسوبة:

xx			من حـ/ مصروفات تحويلية جارية	٣٥
		x	حـ/ الفوائد المحسوبة	٣٥٧
	xx		إلى حـ/ إيرادات تحويلية	٤٤
		x	حـ/ فرق الفوائد المحسوبة	٤٤٨

(ب) إقفال حـــ/ ٣٥٧ – فرق الفوائد المحسوبة كإستخدام:

xx			من حـ/ العمليات الجارية (مرحلة أولى)	٢٨١
	xx		إلى حـ/ مصروفات تحويلية جارية	٣٥
		x	حـ/ فرق الفوائد المحسوبة	٣٥٧

(ج) إقفال حـــ/ ٤٤٨ – فرق الفوائد المحسوبة كمورد:

xx			من حـ/ إيرادات تحويلية	٤٤
			حـ/ فرق الفوائد المحسوبة	٤٤٨
	xx		إلى حـ/ العمليات الجارية (مرحلة ثانية)	٢٨١

موازنة الفوائد اللاحقة على بدء تشغيل الأصل الثابت[1]:

من الشائع شراء الأصول الثابتة بقروض طويلة الأجل، وغالبا ما تختلـــف قيمة الفوائد المستحق سدادها سنويا وخاصة إذا تم سداد القروض على أقســـاط. إذا كان الأمر قد استقر بالنسبة للفوائد السابقة على بدء التشغيل بإضافتها إلى تكــــاليف الأصول الثابتة، فإن معالجة الفوائد اللاحقة على بدء التشغيل قد تكون مثارا لجـــدل علمى، إذا قد يفضل تحميل هذه الفوائد طبقا لأسلوب القسط الثابت على الســـنوات المالية، وقد اجز قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم (٩٦٥) لسنة ١٩٩٠ هذه المعالجة، ويستفاد من هذا القرار القواعد التالية لمعالجة الفوائد اللاحقة علـــى بدء تشغيل الأصل الثابت.

---

[1] د. على محروس شادى، "النظام المحاسبى الموحد"، مرجع سابق ص ١٥٥-١٥٧.

١-يجوز، بدلا من تحميل الإستخدامات بالفوائد السنوية المستحقة إتبـــاع أســلوب تحميل الإستخدامات بقسط سنوى ثابت من فوائـــد القــروض طويلـــة الأجـــل المتعلقة بتمويل إقتناء الأصول الثابتة واللاحقة على بدء تشغيل هذه الأصول.

٢-القسط السنوى الثابت للفوائد الذى يتم تحميله على حساب الإستخدامات يعـــادل خارج قسمة إجمالى الفوائد اللاحقة على بدء تشغيل الأصل على مـــدة ســداد القرض المحسوبة عنها هذه الفوائد بما فيها فترة السماح إن وجدت.

٣-لا تسرى المعالجة المحاسبية السابقة فى فوائد التأخير الناتجة عن عدم ســـداد أقساط القروض فى مواعيد استحقاقها، وكذا على الفوائد التـــى تــترتب علـــى إضافة الفوائد المستحقة التى لم يتم سدادها إلى أصل القروض.

٤-يفتح حساب بإسم موزانة فوائد قروض طويلة الأجل "ضمن حساب الأرصـــدة المدينة الأخرى حـــ/ ١٧٢". وتتركز القيود المتعلقة بهذا الحساب فيما يلى:

أ-   إثبات إستحقاق الفوائد طبقا لشروط عقد القرض:

xx			من حـ/ موازنة قروض طويلة الاجل	
	xx		إلى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	
		x	فوائد مستحقة	

ب- إثبات نصيب السنة المالية من الفوائد:

xx			من حـ/ فوائد محلية او خارجية	
	xx		إلى حـ/ موازنة قروض طويلة الاجل	

ويظهر رصيد حساب الموازنة بالميزانية، فإذا كان مدينا فإنه يمثل فوائـــد القروض التى لم يتم تحميلها على حسابات النتيجة، وفى هذه الحالة يظهر رصيـــد الحساب ضمن حساب الأرصدة المدينة الأخرى. وإذا كان رصيد الحساب دائنا فإنه يمثل الفوائد التى تم تحميلها على حسابات النتيجة ولم يستحق سدادها بعد وفى هـــذه الحالة يظهر رصيد الحساب بمسماه ورقمه ضمن حـــ/ الأرصدة الدائنة الأخرى.

خامسا: فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام والبضائع.

بغرض البيع : (حـــ/ ٣٥٨، حـــ/ ٣٥٩)

يقضى العرف المحاسبى بإثبات المخزون أول وآخر الفـــترة فـــى حـــــ/ المتاجرة أو فى حـــ/ التشغيل أو إثبات التغير فــــى المخـــزون بالتكلفـــة، ولكـــن لأغراض المحاسبة القومية وضرورة تقويم الناتج بسعر السوق فإنه يلـــزم تحديـــد قيمة التغير فى مخزون الإنتاج التام والبضائع بغرض البيع بسعر الســـوق ولـــهذا استحدث النظام حـــ/ فرق التغير فى المخزون.

وحـــ/فرق التغير فى المخزون من الإنتاج التام أو البضائع بغرض البيع هو الفـــوق بين تقييم هذا التغير بسعر السوق وسعر التكلفة ولحساب هذا الفرق يلزم تحديد:

(١) حساب التغير فى المخزون بالتكلفة أول وآخر الفترة.

(٢) حساب التغير فى المخزون بسعر السوق أول وآخر الفترة.

(٣) حساب فرق تقويم التغير (هو الفرق بين التغيرين السابقين).

(أ) إثبات فرق تقويم التغير فى المخزون:

xx			من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون (استخدام)	
	xx		إلى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون (موارد)	

٢- إقفال فرق تقويم التغير فى المخزون كإستخدام:

xx			من حـ/ العمليات الجارية (مرحلة اولى)	
	xx		إلى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون	

٣- إقفال فرق تقويم التغير فى المخزون كمورد:

xx			من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون	
	xx		إلى حـ/ العمليات الجارية (مرحلة أولى)	

مثال: على المصروفات التحويلية الجارية والتخصيصية:

فيما يلى العمليات الجارية التى تمت فى إحدى الوحدات خلال شهر يونيه ١٩٩٣م.

(١) بلغت الإهلاكات وتكاليف الصيانة عن المبانى المملوكة للوحدة والتى تشغلها فى أغراضها خلال السنة ٣٠٠٠جنيه علما بأن العوائد على المبنى ٥٠٠جنيه وسعر الضريبة على المبانى ١٠%.

(٢) بلغت الفوائد المستحقة والمسددة خلال العام ٦٠٠٠٠جنيه فوائد قروض منها ٤٠٠٠٠جنيه تخص قروض محلية والباقى تخص قروض خارجية، علما بأن المال المستثمر مليون جنيه ومعدل الفائدة فى البنك المركزى ١٢% وقيمة المبانى والإنشاءات ١٠٠٠٠٠ جنيه.

(٣) بلغت الرسوم الجمركية عن المستلزمات السلعية (خامات) المشتراة خلال العام ٣٠٠٠جنيه، علما بأن الرسوم الجمركية عن المخزون آخر العام الماضى وآخر العام الحالى هى ١٠٠٠، ٥٠٠ جنيه على التوالى.

(٤) كانت البيانات المتعلقة بالإهلاكات على النحو التالى:

- قسط الإهلاك عن السيارات ١٠٠٠جنيه وتوجد سيارات مهلكة دفتريا ومازالت تعمل فى الإنتاج وقسط إهلاكها ٣٠٠ جنيه.
- تم صرف عدد وأدوات صغيرة بمبلغ ٢٠٠جنيه.
- تسلمت الوحدة آلات وأجرت عليها تجارب بدء التشغيل وقدر الإهلاك عن هذه الفترة ما يعادل ٣٠٠ جنيه.

والمطلوب:

إثبات العمليات السابقة وفقا لمتطلبات النظام المحاسبى الموحد.

الحـــل:

٢٠٠٠			من حـ/ مصروفات تحويلية جارية		
		٢٠٠٠	حـ/ فرق الإيجار المحسوب		
	٢٠٠٠		إلى حـ/ إيرادات تحويلية		
		٢٠٠٠	حـ/ فرق الإيجار المحسوب		
			احتساب فرق الإيجار		
٢٠٠٠			من حـ/ العمليات الجارية (مرحلة اولى)		
	٢٠٠٠		إلى حـ/ مصروفات تحويلية جارية		
		٢٠٠٠	حـ/ فروق الإيجار المحسوب		
			إقفال فرق الإيجار المحسوب كإستخدام		
٢٠٠٠			من حـ/ إيرادات تحويلية		
	٢٠٠٠		حـ/ فرق الإيجار المحسوب		
		٢٠٠٠	إلى حـ/ العمليات الجارية (مرحلة ثانية)		
			إقفال حـ/ فرق الإيجار المحسوب كمورد		
٤٨٠٠٠			من حـ/ مصروفات تحويلية جارية		
		٤٨٠٠٠	حـ/ فرق الفوائد المحسوبة		
	٤٨٠٠٠		إلى حـ/ إيرادات تحويلية جارية		
		٤٨٠٠٠	حـ/ فرق الفوائد المحسوبة		
			إثبات فرق الفوائد المحسوبة		
٤٨٠٠٠			من حـ/ العمليات الجارية (مرحلة اولى)		
	٤٨٠٠٠		إلى حـ/ مصروفات تحويلية جارية		
		٤٨٠٠٠	حـ/ فرق الفوائد المحسوبة		
			إقفال فرق الفوائد المحسوبة كإستخدام		
٤٨٠٠٠			من حـ/ إيرادات تحويلية		
		٤٨٠٠٠	حـ/ الفوائد المحسوبة		
	٤٨٠٠٠		إلى حـ/ العمليات الجارية (مرحلة ثانية)		
			إقفال حـ/ فرق الفوائد المحسوبة كمورد		
٣٥٠٠			من حـ/ الرسوم الجمركية عن المستخدم		
	٣٥٠٠		إلى حـ/ مستلزمات سلعية		
		٣٥٠٠	(خامات)		
			إثبات الرسوم الجمركية عن المستخدم		
١٥٠			من حـ/ الإهلاك		
		١٥٠	حـ/ إهلاك سيارات		
	١٥٠		إلى حـ/ إحتياطى ارتفاع اسعار اصول		
			إهلاك الاصول المستهلكة دفتريا		

٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	من حـ/ الإهلاك حـ/ إهلاك عدد وادوات صغيرة إلى حـ/ مخصص الإهلاك مخصص إهلاك عدد وادوات صغيرة إهلاك العدد والادوات الصغيرة		
٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠	من حـ/ نفقات إيرادية مؤجلة حـ/ تجارب بدء التشغيل إلى حـ/ مخصص الإهلاك آلات إثبات الإهلاك عن فترة التجارب والتشغيل		

المبحث السادس
التحويلات الجارية التخصيصية (حـ/ ٣٦)

تتحمل الوحدات الإقتصادية أعباء لا ترتبط بنشاطها ولا تحصل فى مقابلها على سلع أو خدمات وقد اطلق النظام على هذه الأعباء مصطلح التحويلات الجارية التخصيصية، لأنها تحول من قطاع لآخر دون إضافة للقيمة الإقتصادية، ولهذا خصص لها النظام المرحلة الثانية من حـ/ العمليات الجارية عند قياس نتيجة نشاط الوحدة والذى يقابل حـ/ التخصيص على المستوى القومى.

حـ/ ٣٦ التحويلات الجارية والتخصيصية - كحساب عام - ينقسم إلى الحسابات المساعدة التالية:

- حـ/ ٣٦١ - التبرعات.
- حـ/ ٣٦٢ - إعانات للغير.
- حـ/ ٣٦٣ - تعويضات وغرامات.
- حـ/ ٣٦٤ - خسائر رأسمالية.
- حـ/ ٣٦٥ - مصروفات سنوية سابقة.
- حـ/ ٣٦٦ - ديون معدومة.
- حـ/ ٣٦٧ مخصصات (بخلاف مخصصات الإهلاك).
- حـ/ ٣٦٨ - ضرائب عقارية.
- حـ/ ٣٦٩ - ضرائب دخلية.

وتنقسم الأعباء السابقة إلى:

مجموعة (١) أعباء تؤثر على الموازنة النقدية ويتطلب الأمر توسيط حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة وهى:-

- حـ/ التبرعات.
- حـ/ إعانات للغير.
- حـ/ تعويضات وغرامات.
- مصروفات سنوات سابقة.

مجموعة (٢) أعباء تؤثر على الموازنـــة النقديـــة وتخدمـــها الوحـــدة لمصلحة الضرائب ويتم توسيط حـــ/ دائنون متنوعون - مصلحة الضرائب وهى:

- حـــ/ ضرائب عقارية.
- حـــ/ ضرائب دخلية.

مجموعة (٣) أعباء تؤثر على الموازنة النقدية (تسويات غير نقديـــــة) وتتطلب معالجات خاصة وهى:-

- حـــ/ خسائر رأسمالية.
- حـــ/ ديون معدومة.
- حـــ/ مخصصات بخلاف مخصص الإهلاك.

الإثبات المحاسبى:

(١) التوجيه المحاسبى للمجموعة الأولى:

(أ) قيد الإستحقاق

xx			من حـ/ التحويلات الجارية والتخصيصية	٣٦
		×	حـ/ التبرعات	٣٦١
		×	حـ/ إعانات للغير	٣٦٢
		×	حـ/ تعويضات وغرامات	٣٦٣
		×	حـ/ مصروفات سنوات سابقة	٣٦٥
	xx		إلى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢١٤
		×	حـ/ التبرعات مستحقة	٢٧٧٤
		×	حـ/ إعانات للغير مستحقة	
		×	حـ/ تعويضات وغرامات مستحقة	٢٧٤٥
		×	حـ/ مصروفات سنوات سابقة	٢٧٤٦

(ب) قيد السداد

xx			من حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
		×	حـ/ التبرعات المستحقة	٢٧٤٤
		×	حـ/ إعانات للغير مستحقة	٢٧٤٤
		×	حـ/ تعويضات وغرامات مستحقة	٢٧٤٥
		×	حـ/ مصروفات سنوات سابقة	٢٧٤٦
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١

(٢) التوجيه المحاسبى للمجموعة الثانية:

(ب) قيد الإستحقاق

××			من حـ/ التحويلات الجارية والتخصيصية	٣٦
		×	حـ/ ضرائب عقارية	٢٦٨
		×	حـ/ ضرائب دخلية	
	××		إلى حـ/ دائنون متنوعون	٣٦٣
		×	حـ/ مصلحة الضرائب – ضرائب عامة	٣٦٣٣٣
		×	حـ/ مصلحة لضرائب – ضرائب عامة	٢٧٤٦

(ب) قيد السداد

××			إلى حـ/ دائنون متنوعون	٣٦٣
		×	حـ/ مصلحة الضرائب – ضرائب عامة	٣٦٣٣٣
		×	حـ/ مصلحة الضرائب – ضرائب عامة	٢٧٤٦
	××		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١

التوجيه المحاسبى: للمجموعة الثالثة:

وتحتوى هذه المجموعة على:

١ - حـــ/ خسائر رأسمالية.

٢-حـــ/ ديون معدومة.

٣-حـــ/ مخصصات بخلاف مخصص الإهلاك.

وتتطلب كل واحدة منها معالجة خاصة على النحو التالى:

(أ) الخسائر الرأسمالية:

وهذه الخسائر ناتجة عن بيع أصل من الأصول بأقل من قيمتـــه الدفتريـــة وقد تعرضنا لها عند بيع الأصول الثابتة بأقل من قيمتها الدفترية، والقيد هو:

××			من حـ/ مدينون مختلفون	١٧١
		×	حـ/ مدينو بيع اصول	١٧١١
××			من حـ/ خسائر راسمالية	٣٦٤
	××		إلى حـ/ الاصول الثابتة	١١
		×	إلى حـ/ .... (إسم الاصل المباع)	...

(ب) الديون المعدومة:

قضى النظام بمعالجة الديون المعدومة بأسلوب هو:

١-تكوين مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها بعد دراسة أرصدة الحسابات المدينة فى نهاية الفترة.

٢-إقفال حـ/ الديون المعدومة فى مخصص الديون المشكوك فيها، ولهذا يتم إعداد الديون التى لم يتم تكوين مخصص لها أو أن المخصص كان أقل من الدين المعدوم.

(جـ) مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك:

قسم النظام هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

- حـ/ مخصص الضرائب المتنازع عليها.
- حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها.
- حـ/ مخصصات أخرى.

ونتناول الإثبات المحاسبى لهذه المخصصات فى السطور التالية:

- **مخصص الضرائب المتنازع عليها:**

خصص هذا الحساب لمعالجة الفروق بين الوحدة ومصلحة الضرائب، وسبق أن تناولنا القيود المتعلقة بإثبات الضرائب الدخلية، ويتم تكوين مخصص للضرائب المتنازع عليها بالفروق بين الضريبة من واقع الإقرار والمطالبات الضريبية.

قيد المخصص:

xx			**من حـ/ التحويلات الجارية التخصيصية**	٣٦
		×	**حـ/ مخصصات بخلاف مخصص الإهلاك**	٣٦٧
			مخصص	
	xx		**إلى حـ/ مخصص الضرائب المتنازع عليها**	٢٣٢

- **مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها:**

- قيد تكوين المخصص:

xx			من حـ/ التحويلات الجارية التخصيصية	٣٦
		x	حـ/ مخصصات بخلاف مخصص الإهلاك	٣٦٧
			مخصص	
	xx		إلى حـ/ مخصص "الديون المشكوك فى تحصيلها	٢٣٢

- إقفال الديون المعدومة فى حـ/ المخصص:

xx			من حـ/ مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	٢٣٢
	xx		إلى حـ/ العملاء	١٦١

وبعد إجراء القيد السابق توجد ثلاثة بدائل:

- **البديل الأول:** تساوى المخصص مع الديون المعدومة، ولا يتطلب الأمـر فـى هذه الحالة أى تسويات أخرى.
- **البديل الثانى:** إذا كانت الديون المعدومة أثناء العام أقل، أو بمعنى آخر كـان المخصص المكون أكبر، فإن الفرق يعالج فى الجانب الدائن فى حـ/ إيـرادات سنوات سابقة.
- **البديل الثالث:** إذا كانت الديون المعدومة أثناء العام أكبر، يظهر الفرق كحساب مدين وهو حـ/ الديون المعدومة.

- **مخصصات أخرى**

ويتم تكوين هذه المخصصات لمقابلة أغراض محددة مثل هبـوط أسـعار الإستثمارات المالية، مخصص هبـوط أسـعار البضـائع، مخصـص الطـوارئ ومخصص تعويضات بسبب المنازعات على قضايا. ويتم إثبات هذه المخصصـات بالقيد التالى:

xx			من حـ/ التحويلات الجارية التخصيصية	٣٦
		x	حـ/ مخصصات بخلاف مخصص الإهلاك	٣٦٧
			مخصص	
	xx		إلى حـ/ مخصصات أخرى	٢٣٤
			(إسم المخصص)	

مثال: على التحويلات الجارية التخصيصية:

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بإحدى وحدات القطاع العام.

- بلغت الديون المعدومة ٣٠٠٠جنيه، وكان رصيد مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ٢٥٠٠جنيه.
- دفعت الوحدة المبالغ التالية بشيكات.
  ٥٠٠جنيه تبرعات.
  ٣٠٠جنيه إعانات لجمعيات خيرية.
  ٢٠٠جنيه تعويضات وغرامات.
- تبين أن هناك مصروفات خاصة بسنوات سابقة تعادل ٦٠٠جنيه وقد سددتها الوحدة لمستحقيها بشيكات.

والمطلوب:

إثبات العمليات السابقة وفقا لمتطلبات النظام المحاسبى الموحد.

الحـــــل:

٢٥٠٠			من حـ/ التحويلات الجارية والتخصيصية	
		٢٥٠٠	حـ/ مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك	
	٢٥٠٠		إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها	
			تكوين مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	
٢٥٠٠			من حـ/ مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	
٥٠٠			من حـ/ الديون المعدومة	
		٣٠٠٠	إلى حـ/ العملاء	
			إقفال الديون المعدومة فى حـ/ المخصص	
٥٠٠			من حـ/ العمليات الجارية (مرحلة ثانية)	
	٥٠٠		إلى حـ/ التحويلات الجارية والتخصيصية	
		٥٠٠	إلى حـ/ الديون المعدومة	
			إقفال الديون المعدومة فى حـ/ العمليات الجارية	

١٠٠٠			من حـ/ التحويلات الجارية . تخصيصية		
		٥٠٠	حـ/ تبرعات		
		٣٠٠	حـ/ إعانات		
		٢٠٠	حـ/ تعويضات وغرامات		
	١٠٠٠		إلى حـ/ مصروفات جارية تخصيصية مستحقة		
		٥٠٠	حـ/ تبرعات		
		٣٠٠	حـ/ إعانات		
		٢٠٠	حـ/ تعويضات وغرامات		
			إثبات إستحقاق كل من التبرعات والإعانات والتعويضات		
١٠٠٠			من حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة		
		٥٠٠	حـ/ تبرعات		
		٣٠٠	حـ/ إعانات		
		٢٠٠	حـ/ تعويضات وغرامات		
	١٠٠٠		إلى حـ/ بنك جارى		
		١٠٠٠	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى		
			إثبات سداد المصروفات الجارية والتخصيصية		
٦٠٠			من حـ/ التحويلات الجارية والتخصيصية		
		٦٠٠	حـ/ مصروفات سنوات سابقة		
	٦٠٠		إلى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة		
		٦٠٠	حـ/ مصروفات سنوات سابقة		
			إثبات مصروفات سنوات سابقة مستحقة		
٦٠٠			من حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة		
	٦٠٠		حـ/ مصروفات سنوات سابقة مستحقة		
			إلى حـ/ بنك جارى		
		٣٥٠٠	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى		
			سداد مصروفات سنوات سابقة		

الباب الثالث

التوجيه المحاسبى للعمليات المتعلقة بالموارد

يعبر لفظ "الموارد" فى النظام المحاسبى الموحد عن الإيرادات والأربـــاح التى تحققها الوحدة الإقتصادية أو تحتسب لها خلال فترة معينة، وذلك إمـــا نتيجــة لمباشرة نشاطها الجارى، أو أن تحققها غير مرتبط بالنشاط الجارى للوحدة.

وقد تم تبويب ذلك الموارد فى أربعة مجموعات يمثل كل مجموعة منـــها حساب عام وهى:

- إيرادات النشاط الجارى حـ/ ٤١
- الإعانات حـ/ ٤٢
- إيرادات أوراق مالية حـ/ ٤٣
- الإيرادات التحويلية حـ/ ٤٤

وإذا كان النظام المحاسبى الموحد قد خصص للإعانات مجموعة محاسـبية مستقلة، ولأن الإعانات تمثل ما تمنحه الدولة لبعض الوحـــدات الإقتصاديـــة إمـــا لمساعدتها فى إنتاج السلع أو الخدمات الخاضعة للتسعير الجبرى أو لتدعيمـــها إذا كانت مصدرة لسلع تعانى من المنافسة الأجنبية، إلا أنه يلاحظ أن الإعانات تعتـــبر جزءا مكملا لسعر البيع ومن ثم يمكن القول أنها من الإيرادات المتعلقـــة بالنشـــاط الجارى، ولذلك سوف نضمها للمجموعة المحاسبية الأولى تظل فى حسابات مستقلة لأغراض إنتاج البيانات اللازمة للمحاسب القومى.

ولأن المجموعتين الأخـــيرتين - إيـــرادات الأوراق الماليـــة، الإيـــرادات التحويلية - تمثلا إيرادات غير مرتبطة بالنشاط الجارى للوحدة الإقتصاديـــة فإننـــا سنعرض المعالجة المحاسبية للموارد على أساس تقسيمها إلى قسمين يضـــم الأول الإيرادات المتعلقة بالنشاط الجارى، أما القسم الثانى فيضم الإيرادات غير المرتبطـة النشاط الجارى، وسوف نخصص فصلا مستقلا لكل قسم منهما.

ولذلك ستكون الدراسة فى هذا الباب على النحو التالى:

الفصل الأول : الإيرادات المرتبطة بالنشاط الجارى.

الفصل الثانى: الإيرادات غير المرتبطة بالنشاط الجارى.

الفصل الأول
الإيرادات المرتبطة بالنشاط الجارى

يضم هذا القسم من الإيرادات مجموعتين محاسبيتين وهما:

١-إيرادات النشاط الجارى حـ/ ٤١.

٢-الإعانات حـ/ ٤٢.

<u>المجموعة الأولى</u> : إيرادات النشاط الجارى حـ/ ٤١.

عرف النظام المحاسبى الموحد إيرادات النشاط الجارى بأنها قيمة السلع التى تنتجها الوحدة الإقتصادية وقيمة الخدمات التى تؤديها، وتختلف السلع والخدمات فى طبيعتها بإختلاف طبيعة النشاط الإقتصادى التى تزاوله الوحدة.

وتتمثل إيرادات النشاط الجارى فى الأنواع التالية طبقا لما ورد فى الدليل:

- صافى مبيعات إنتاج تام حـ/ ٤١١
- تغير مخزون الإنتاج التام بالتكلفة حـ/ ٤١٢
- فروق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام حـ/ ٤١٣
- تغيير مخزون إنتاج تام بالتكلفة حـ/ ٤١٤
- مشغولات داخلية تامة بالتكلفة حـ/ ٤١٥
- إيرادات تشغيل للغير حـ/ ٤١٦
- خدمات مباعة حـ/ ٤١٧
- بضائع بغرض البيع حـ/ ٤١٨
- مخلفات الإنتاج حـ/ ٤١٩

وقبل أن نعرض هذه الحسابات بالتفصيل أنه من الضرورى الإشارة إلى أن النظام المحاسبى حاول أن يحسب قيمة الإنتاج فى أوجه النشاط المختلفة فمزج بين مكونات الإنتاج فى قطاع الصناعة مع مكوناته فى القطاعات الأخرى الزراعة والتجارة والمقاولات و الخدمات وغيرها.

فأطلق مسميات على مكونات الإنتاج، مما يحتمل معه لبس في الفهم وصعوبة في قياس قيمة الإنتاج وتحديد مكوناته في كل نشاط.

وقد تدارك النظام ذلك الوضع حيث أورد في شرح الدليل المحاسبي تعريفا لإيرادات النشاط الجاري وتحديدا لقيمتها والعناصر المكونة لها في كل نشاط على حدة، وأصبح من اليسير حساب قيمة الإنتاج لكل وحدة. وذلك على النحو التالي[1]:

نشاط الصناعة:

أ- مبيعات سلع تامة الصنع.

ب-تغير مخزون سل تامة الصنع بالتكلفة.

ج- تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة.

د- مشغولات داخلية تامة بالتكلفة.

هـ- إيرادات تشغيل للغير.

و- فروق تقويم التغير في المخزون تام الصنع (ثمن البيع ناقصا ثمن التكلفة).

نشاط التجارة:

أ- مبيعات تغير مخزون بضائع للبيع بالتكلفة.

ب-تغير مخزون بضائع للبيع بالتكلفة.

ج-فروق تقويم التغير في مخزون بضائع للبيع.

نشاط الخدمات:

مثل نشاط الفنادق والمطاعم والمسارح ودور العرض والنقل والمواصلات والتخزين وغيرها. ويندرج تحت هذا النشاط:

- ثمن بيع الخدمة.

نشاط المقاولات:

أ- قيمة الأعمال التي يتم تنفيذها.

ب-قيمة الأعمال تحت التنفيذ بالتكلفة.

---

[1] قبل إضافة مخلفات الإنتاج التي أضيفت بموجب تعديلات سنة ١٩٦٨.

نشاط الزراعة:

أ- مبيعات المحاصيل المنتجة.

ب-التغير فى قيمة الزراعات القائمة بالتكلفة.

نشاط إكثار الحيوانات والدواجن:

أ- مبيعات النتاج.

ب- التغير فى مخزون النتاج بالتكلفة.

ج- فروق تقويم التغير فى مخزون النتاج.

نشاط تربية وتسمين الحيوانات والدواجن:

أ- مبيعات الحيوانات والدواجن.

ب- فروق تقويم التغير فى مخزون الحيوانات والدواجن بالتكلفة.

ج- فروق تقويم التغير فى مخزون الحيوانات والدواجن.

د- التغير فى مخزون الحيوانات والدواجن تحت التربية بالتكلفة.

وننتقل الآن لنعرض الحسابات الخاصة بإيرادات النشاط الجارى بشئ من التفصيل.

أولا: صافى مبيعات إنتاج تام حـ/ ٤١١

تعتبر مبيعات الوحدة من الإنتاج التام المصدر الأساسى لإيراداتها، وقد اتضح من العرض السابق اختلاف الإنتاج باختلاف النشاط الذى تزاوله الوحدة، وقد ميز النظام مبيعات الإنتاج التام بالصافى لأنه غالبا ما يكون إجمالى لمبيعات الوحدة من الإنتاج التام يتضمن بنودا يتعين استبعادها لأنها تمثل إما أعباء تتحملها الوحدة نيابة عن الوحدات المشترية، وأما تعديلا فى حسابات دائنة، أى أن صافى مبيعات الإنتاج التام يتم الوصول إليه باستبعاد بعض البنود من إجمالى المبيعات.

وعلى هذا كان من المفهوم أن يكون صافى المبيعات حسابا جزئيـا مـن حسـاب إجمالى المبيعات، ولكن النظام جاء بالعكس وقد يكون السبب هو رغبة النظام فـى تركيز الإهتمام على صافى المبيعات وليس الإجمالى.

ويتم تحليل المبيعات على مستوى الصنف أو القسم ويجرى التحليل أيضـا بالنسبة للبنود المكونة لحساب المبيعات. ويقسم حساب صافى مبيعات إنتاج تام إلى:

رقم الحساب	رقم الحساب	رقم الحساب	إسم الحساب
٤١١			صافى مبيعات إنتاج تام
	٤١١١		صافى مبيعات صنف / قسم (دائن)
		٤١١١١	إجمالى مبيعات صنف / قسم (دائن)
		٤١١١٢	مردودات داخلة صنف / قسم (مدين)
		٤١١١٣	مرتجعات مبيعات صنف / قسم (مدين)
		٤١١١٤	خصم مسموح به صنف / قسم (مدين)
		٤١١١٥	نقل إنتاج تام صنف / قسم (مدين)
		٤١١١٦	هدايا وعينات صنف / قسم (مدين)

القواعد الخاصة بصافى المبيعات:

١-يتحدد إجمالى المبيعات بسعر البيع تسليم محل البائع بموجب فـاتورة البيـع[١] بالنسبة لمختلف الأنشطة ما عدا نشاط المقاولات حيث يتحدد إجمالى المبيعـات بموجب مستخلصات الأعمال التامة.

---

[١] بعد الخصم التجارى المقيد بالفاتورة.

٢-إذا تم البيع على أساس تسليم محل المشتري فإنه يتعين استبعاد جميع المصروفات التى تزيد عن القيمة تليم مخازن الوحدة البائعة.

٣-يعتبر من مبيعات الإنتاج التام:-

-البضائع المنصرفة بدون مقابل كهدايا أو عينات بقيمتها البيعية حـ/ ٤١١١٦.

- حـ/ الإنتاج المعيب أو التالف.

لم يحضر للإنتاج المعيب حسابا مستقلا، حيث يعالج كأحد أصناف المبيعات، وأما الإنتاج التالف فيفضل معالجته كمخلفات الإنتاج.

- يعتبر من مبيعات الإنتاج التام أيضا ما يباع من المنتجات نصف المصنوعة، وهى الخامات التى أجرى عليها بعض العمليات الصناعية المصنوعة، وهى الخامات التى أجرى عليها بعض العمليات الصناعية فأصبحت قابلة للبيع بحالتها هذه، رغم إمكانية إجراء عمليات صناعية أخرى عليها داخل الوحدة لتحويلها لمنتج تام.

١-لا تتضمن قيمة المبيعات إعانات الإنتاج والتصدير، وأيضا رسوم الإنتاج ورسوم المبيعات التى تحصلها الوحدة عند البيع لصالح الخزانة وبذلك لا تدخل هذه الرسوم ضمن تكلفة المبيعات، ولا تدخل أيضا ضمن إيرادات الوحدة.

٢-يتحدد صافى المبيعات بإستبعاد البنود التالية من إجمالى المبيعات:

- مردودات داخلة " من مبيعات سنوات سابقة" حـ/ ٤١١١٢
- مرتجعات مبيعات"من مبيعات الفترة الحالية" حـ/ ٤١١١٣
- خصم مسموح به حـ/ ٤١١١٤
- نقل إنتاج تام "إذا كان البيع تسليم محل المشتري" حـ/ ٤١١١٥
- هدايا وعينات حـ/ ٤١١١٦

١-يتعين توسيط حـ/ عملاء حسب نوعهم عند البيع سواء كان البيع نقدا او على الحساب طبقا لمتطلبات إعداد الموازنة النقدية.

ونعرض فيما يلى لأهم البنود التى تستبعد من إجمالى المبيعات للوصول إلى صافى المبيعات.

أ- المردودات والمرتجعات:

أستخدم النظام اصطلاح "مردودات داخلة "ليعبر عن المردودات مـــن مبيعــات السنوات السابقة، واصطلاح "مرتجعات مبيعات" ليعبر عــن المــردودات مــن مبيعات العام الحالى. والغالب في المحاسبة المالية أن هذه الحسابات المدينة تقفل فى الجانب المدين من الحساب الختامى، ولكن النظام المحاسبى الموحد يعالجــها كتسوية لحساب المبيعات بهدف تجنب ظهورها فى جانب الإســـتخدامات مــن الحساب الختامى (حـــ/ العمليات الجارية) لأنها لا تمثل استخداما حقيقيا فـــلا يمكن اعتبارها مستلزمات إنتاج أو مشتريات بغرض البيع، ولكنها فى الواقــــع تعتبر تخفيضاً للمبيعات التى سبق تحقيقها.

ب-الخصم المسموح به:

المعالجة التقليدية له اقفاله فى الجانب المدين من الحساب الختامى باعتباره بندا من بنود النفقات، أما النظام المحاسبى فقد عالج الخصم المسموح بـــه كتسوية أو تخفيض للمبيعات التى سبق إثباتها.

وقد يكون هدف النظام هو قياس الإيراد علـــى أســـاس الأســـعار التقليدية، ويرى أحد الكتاب أنه بتتبع آثار هذه المعالجة نجد أنها قد لا تحقق الـــهدف منها بصورة شاملة، إذا يقتصر ما تحققه بالنسبة للمبيعات الآجلــــة التـــى أعقبها السماح بخصم، وعدم تحقق الخصم يؤدى إلى بقاء هذه المبيعـــات على أساس أسعار آجلة، الأمر الذى يؤدى إلى امتزاج الأسعار الآجلة مـــع الأسعار النقدية فى رصيد حـــ/ صافى المبيعات.

وعلى ذلك كان من الممكن اقفاله فى جانب الإستخدامات مـــن الحســـاب الختامى على إعتبار أنه يعد شكلا من أشكال الفوائد المدينة.

ج- مصاريف نقل الإنتاج التام:

كانت هذه المصاريف تعالج على أساس أنها من بنـــود الإســـتخدامات ولكـــن النظام يعالجها كتسوية أو تخفيض لإيراد المبيعات على أساس قياس الإيــــراد فى الوحدات المختلفة وتجنبا لاختلاف أسعار البيع باختلاف شروط التسليم.

وهذه المعالجة تؤدى إلى الفصل بين حسابات الوحدة المنتجة بين قيمة الإنتـاج السلعى وبين قيمة خدمة النقل (باعتبارها خدمات مباعة إذا تـم النقـل علـى أسطول النقل الخاص بالوحدة المنتجة)، وفى نفس الوقت تظـهر قيمـة هـذه الخدمة فى حسابات الوحدة المشترية باعتبارها مستلزمات خدمية.

<u>د- الهدايا والعينات:</u>

يضيف النظام إلى إجمالى المبيعات قيمة ما قد تقدمه الوحدة لعملائها مـن إنتاجها كهدايا أو عينات لأنها تمثل إنتاجا حقيقيا تم التصرف فيه، كما أن إضافتـها للموارد ضمن المبيعات يكو ن ضروريا لمقابلة عنـاصر تكلفتـها الـواردة فـى الإستخدامات، ولأن التصرف فيها دون مقابل فإنه يتعين إستبعادها مـرة أخـرى للوصول إلى قيمة المبيعات الفعلية. وتتم الإضافة والخصم بجعل "حـــ/ صـافى مبيعات -إجمالى مبيعات "دائنا مع جعل " حـ/ صافى مبيعات - هدايـا وعينـات" مدينا. وعلى الرغم من أنه لا يترتب على هذه المعالجة تأثير على رصيـد "حــــ/ صافى المبيعات" غير أنها تؤدى إلى زيادة قيمة اجمالى المبيعات/ كما نشأ حسـاب جديد للهدايا والعينات يكون مدينا بهذه الزيادة ومن ثم يمكن حصر قيمـة الـهدايا والعينات كل فترة دورية وإخضاعها للرقابة.

<u>المعالجة المحاسبية لصافى مبيعات الإنتاج طبقا للقواعد السابقة:</u>

١-إثبات إجمالى المبيعات:

xx			من حـ/ العملاء قطاع ...... (حسب النوع)	١٦١
			إلى حـ/ صافى مبيعات إنتاج تام صنف قسم......	٤١١١
	xx		حـ/ إجمالى مبيعات صنف / قسم (إثبات إجمالى المبيعات نقدا أو على الحساب حسب سعر الفاتورة)	٤١١١١

٢- المردودات الداخلة ومرتجعات المبيعات:

xx			من حـ/ صافى مبيعات صنف / قسم	٤١١١
			مردودات داخلة صنف / قسم	٤١١١٢
	xx		إلى حـ/ العملاء قطاع	١٦١
			(إثبات مردودات مبيعات من سنوات سابقة	
xx			من حـ/ صافى مبيعات صنف / قسم	٤١١١
			مرتجعات مبيعات صنف / قسم	٤١١١٣
			إلى حـ/ العملاء قطاع	١٦١
			(حسب نوع)	
			إثبات مردودات من مبيعات العام الحالى.	

٣- الخصم المسموح به:

xx			من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
			من حـ/ صافى مبيعات صنف / قسم	٤١١١
			خصم مسموح به صنف / قسم	٤١١١٤
			إلى حـ/ العملاء قطاع	١٦١
	xx		(حسب النوع)	xxx
			(إثبات التحصيل من العملاء والسماح بخصم طبقا لشروط الدفع	

٤- مصاريف نقل الإنتاج التام:

إذا كانت شروط التسليم مخازن المشتري، فإن سعر البيع يشتمل على قيمة مصاريف النقل، ويتم استبعاد هذه المصاريف من قيمة المبيعات أى أن الطرف المدين فى القيد يكون حـ/ صافى مبيعات - نقل إنتاج تام صنف / قسم، أما الطرف الدائن فيتوقف على ما إذا كان النقل تم باستخدام أسطول الوحدة البائعة أوعن طريق متعهد نقل. وتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالى:

أ- فى حالة استخدام وسائل النقل الخاصة بالوحدة:

تحسب مصاريف النقل تقديريا على أساس أسعار المثل وتعتبر خدمة النقل كما لو كانت خدمات مباعة للغير.

xx			من حـ/ صافى مبيعات صنف / قسم	٤١١١
			نقل إنتاج تام	٤١١١٥
	xxx		إلى حـ/ خدمات مباعة	٤١٧

<u>ب- فى حالة إستخدام وسائل نقل الغير :</u>

نقل الإنتاج التام بواسطة الغير وإن كان فى هــذه الحالــة يعتــبر خدمــة بواسطة الغير لكن تكلفته لا تحمل على حساب المستلزمات الخدمية لكنـــه يعـــالج كتسوية أو تخفيض للمبيعات، على النحو التالى:

٤١١١ ٤١١١٥ ٢٦١ xxx	من حـ/ صافى صنف / قسم نقل إنتاج تام - إلى حـ/ موردو قطاع .... حسب النوع	.	xx	xx

<u>٥- الهدايا والعينات:</u> ويتم تقييمها على أساس أسعار البيع.

٤١١١ ٤١١١٦ ٤١١١ ٤١١١١	من حـ/ صافى مبيعات صنف / قسم هدايا وعينات صنف / قسم إلى حـ/ صافى مبيعات صنف / قسم إجمالى مبيعات صنف / قسم		xx	xx

وطبقا للمعالجة المحاسبية السابقة يفضل أن يكون الجـــانب المديـــن مـــن حساب صافى المبيعات مقسما إلى خانات تحليلية لكل من:

- المردودات ، المرتجعات ، الخصم المسموح به، نقل الإنتـــاج التـــام، الـــهدايا والعينات.

<u>معالجة الدفعات المقدمة من العملاء:</u>

إذا حصلت الوحدة من عملائها على مبالغ تحت ذمة المبيعات، فلا تعـــالج هذه المتحصلات على أساس أنها إيرادات مبيعات لأن البيع لم يتم بعد وتعالج هـــذه المتحصلات مباشرة فى حساب العملاء على النحو التالى:

١٨٢١ ١٦١	من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى إلى حـ/ عملاء قطاع .... (حسب النوع)			xx

فإذا تم البيع فى تاريخ لاحق فيجعل حساب العملاء مدينا، وحساب صافى مبيعات إنتاج تام دائنا. وإذا لم تتم الصفقة حتى نهاية السنة المالية فإن الأرصدة الدائنة للعملاء تظهر كأرصدة شاذة فى جانب الخصوم تحت إسم "عملاء".

مثال: تمت العمليات التالية بإحدى شركات القطاع العام، خلال شهر مارس سنة ١٩٩٤:

١-باعت الشركة بالنقد للجمهور ١٠٠٠ وحدة من المنتج س بسعر الوحدة ١٠ جنيه و أودع المبلغ الجارى بالبنك.

٢-باعت الشركة بالأجل لشركة قطاع خاص ٢٠٠٠وحدة من المنتج ص بسعر ١٥ جنيه للوحدة ويشمل ٢٠% حصيلة خزانة وكانت شروط التسليم محل المشتري، وتم نقل الإنتاج المباع بسيارات الشركة وقدرت مصاريف النقل ٥٠٠جنيه.

٣-باعت الشركة بالأجل لشركة قطاع أعمال ٥٠٠ وحدة من المنتج س بسعر ١٠جنيه للوحدة تسليم مخازن البائع، وحسب طلب المشتري قامت الشركة بنقل الإنتاج على سياراتها مقابل ٢٠٠جنيه.

٤-رد للشركة إنتاج تام من الصنف س قيمته ٨٠٠جنيه سبق بيعه فى العام الماضى إحدى الهيئات الخدمية.

٥-باعت الشركة بالأجل لشركة قطاع خاص أعمال إنتاج تام من الصنف س بما قيمته ١٠٠٠٠جنيه بخصم نقدى ١٠% إذا تم السداد خلال الشهر، وكانت شروط التسليم محل المشتري، وطبقا لفاتورة متعهد النقل وهو شركة قطاع خاص بلغت تكلفة نقل الإنتاج المباع ٤٠٠جنيه.

٦-رد للشركة إنتاج تام من الصنف س بما قيمته ٥٠٠ جنيه سبق بيعه خلال الشهر لشركة قطاع عام.

٧-قدمت الشركة هدايا وعينات من الصنف س لعملائها قدرت قيمتها على أساس أسعار البيع ٦٠٠جنيه وتكلفتها ٤٠٠ جنيه.

٨-حصلت الشركة بشيك مبلغ ٩٠٠٠ جنيه قيمة المستحق علـــى شـــركة قطـــاع خاص التى استفادت بالخصم النقدى.

٩-حصلت الشركة بشيك مبلغ ٢٠٠٠جنيه من شركة قطاع خاص تحت ذمة بيـــع كمية من المنتج ص.

والمطلوب:

١-القيود اليومية لإثبات ما تقدم.

٢-تصوير حـــ/ صافى مبيعاتِ إنتاج الصنف س.

الحـــل:

منه	له	بيـــان
١٠٠٠٠	 ١٠٠٠٠	من حـ/ عملاء من القطاع الخاص عملاء من ق.خ. عائلى إلى حـ/ صافى مبيعات صنف س حـ/ إجمالى مبيعات صنف س (حصيلة المبيعات النقدية للجمهور بتاريخ ....)
١٠٠٠٠	 ١٠٠٠٠	من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى إلى حـ/ عملاء ق. خ. عملاء ق. خ. عائلى (إيداع حصيلة المبيعات بالبنك بموجب قسيمة رقم ......)
٣٠٠٠٠	 ٢٤٠٠٠ ٦٠٠٠	من حـ/ عملاء ق. خ. عملاء ق.خ. اعمال إلى حـ/ صافى مبيعات صنف ص إجمالى مبيعات صنف ص إلى حـ/ دائنون متنوعون وزارة الخزانة – حصيلة الخزانة (بيع إنتاج تام من الصنف بفاتورة رقم ....)
٥٠٠	 ٥٠٠	من حـ/ صافى مبيعات صنف ص نقل انتاج تام صنف ص إلى حـ/ خدمات مباعة (مقابل مصاريف نقل الإنتاج المباع بسيارات الشركة)
٥٢٠٠	 ٥٠٠٠ ٢٠٠	من حـ/ عملاء ق. ع عملاء ق. ع. اعمال من حـ/ صافى مبيعات صنف س إجمالى مبيعات صنف س إلى حـ/ خدمات مباعة (بيع إنتاج تام من الصنف س بفاتورة رقم والنقل بسيارات

٨٠٠		من حـ/ صافى مبيعات الصنف س
		مردودات داخلة صنف س
	٨٠٠	إلى حـ/ عملاء من القطاع العلم
		عملاء ق.ع خدمات
		(مردودات من مبيعات سنوات سابقة بإشعار دائن رقم ......)
١٠٠٠٠		من حـ/ عملاء ق. خ
		عملاء ق.خ. اعمال
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ صافى مبيعات صنف س
		إجمالى مبيعات صنف س
		(بيع إنتاج تام من الصنف س بفاتورة رقم ....)
٤٠٠		من حـ/ صافى مبيعات صنف س
		نقل إنتاج تام صنف س
	٤٠٠	إلى حـ/ موردو القطاع الخاص
		(مصاريف نقل المبيعات من الصنف س بالفاتورة رقم ......)
٥٠٠		من حـ/ صافى مبيعات صنف س
		مرتجعات مبيعات صنف س
	٥٠٠	إلى حـ/ عملاء من القطاع العلم
		عملاء ق. اعمال
		(مرتجع من مبيعات الصنف س بإشعار دائن رقم ......)
٦٠٠		من حـ/ صافى مبيعات صنف س
		هدايا وعينات صنف س
	٦٠٠	إلى حـ/ صافى مبيعات صنف س
		إجمالى مبيعات الصنف بإذن صرف رقم ....)
٩٠٠٠		من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى
١٠٠٠		من حـ/ صافى مبيعات مسموح به صنف س
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ عملاء من القطاع الخاص
		عملاء ق.خ. اعمال
		(تحصيل المستحق على شركة بالشيك رقم .... مع خصم نقدى١٠)
٢٠٠٠		من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى
	٢٠٠٠	إلى حـ/ عملاء من القطاع الخاص
		عملاء ق. خ. اعمال
		(شيك رقم .... تحت ذمة بيع إنتاج تام من الصنف س)

حـ/ ٤١١١ - صافى مبيعات الصنف س

منه | له

إجمالى	مردودات داخلة ٤١١١٢	مرتجعات مبيعات ٤١١١٣	خصم مسموح به ٤١١١٤	نقل إنتاج تام ٤١١١٥	هدايا وعينات ٤١١١٦	بيـــان	تاريخ	إجمالى مبيعات ٤١١١١	بيـــان
٨٠٠	٨٠٠					إلى حـ/ عملاء ق ج		١٠٠٠٠	من حـ/ عملاء ق ج
٤٠٠				٤٠٠		إلى حـ/ موردو ق ج		٥٠٠	من حـ/ عملاء ق ج
٥٠٠		٥٠٠				إلى حـ/ عملاء ق ج		١٠٠٠٠	من حـ/ عملاء ق ج
٦٠٠					٦٠٠	إلى حـ/ صافى مبيعات		٦٠٠	من حـ/ صافى مبيعات
١٠٠٠			١٠٠٠			إلى حـ/ عملاء ق ج			
٢٢٢٠٠						رصيد صافى المبيعات من المنتج س آخــر الشهر ويرحــل للشهر التالــى			
٢٥٦٠٠								٢٥٦٠٠	

ثانيا: تغير مخزون الإنتاج التام بالتكلفة حـ/ ٤١٢:

إعتدنا فى المحاسبة المالية أن نقفل مخزون أول المدة فى الحساب الختامى كما ثبت مخزون آخر المدة فى الحساب الختامى مباشرة. وبذلك تكـــون حســـابات النتيجة تأثرت بالتغير فى مخزون البضاعة أول وآخر المدة.

ولكن النظام المحاسبى الموحد كما هو معروف يفصل بين حسابات النتيجة وحسابات الميزانية، ولذلك فإنه يتعين توسيط حساب معين يقفل فيه مخزون الإنتاج أول المدة، ويثبت فيه أيضا تكلفة المخزون التام من الإنتاج التام آخر المـــدة طبقـــا للجرد الفعلى ويعكس هذا الحساب الوسيط قيمة التغير فى هذا المخزون بالتكلفـــة، ويعتبر هذا الحساب الوسيط من حسابات النتيجة ومن ثم يمكـــن إقفـــال رصيـــده، (والذى يمثل موردا من موارد المنشأة) فى الحساب الختامى.

والحساب الوسيط الذى تتم فيه تسوية حساب المخزون هو:-

حـ/ تغير مخزون الإنتاج التام بالتكلفة حـ/ ٤١٢.

وتتم المعالجة المحاسبية على النحو التالى:-

١-إقفال مخزون أول المدة:

xx		من حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	٤١٢
	xx	إلى حـ/ مخزون إنتاج تام (أول السنة)	١٣٣

٢-إثبات مخزون اخر المدة من الإنتاج التام طبقا لقوائم الجرد بالتكلفة:

xx		من حـ/ تغير مخزون إنتاج تام (اخر السنة)	١٣٣
	xx	إلى حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	٤١٢

ورصيد مخزون الإنتاج التام سيمثل تكلفة المخزون أخر المدة ولذى يظهر بالميزانية، اما حـــ/ تغير مخزون الإنتاج التام بالتكلفة فيمثل التغير الذى طرأ علـى تكلفة المخزون الذى كان لدى المنشأة أول المدة. وهذا التغير يعتـــبر مـــن مـــوارد المنشأة والذى يقفل فى حـــ/ العمليات الجارية كما يلى:

<u>١-إذا كان رصيد حـــ/ التغير فى المخزون دائنا:</u>

xx		من حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	٤١٢
	xx	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١

وطبقا لذلك يظهر حـــ/ تغير المخزون بالجانب الدائن من حـــ/ العمليـــات الجارية وضمن العناصر التى تحدد قيمة الإنتاج بسعر البيع.

<u>٢-إذا كان رصيد حـــ/ التغير فى المخزون مدينا:</u>

وقد يكون سبب ذلك أن حجم الإنتاج خلال العام أقل من حجم المبيعات.

xx		من حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
	xx	إلى حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	٤١٢

والمفروض طبقا لهذا القيد أن يظهر حساب تغير مخـــزون الإنتـــاج فـــى الجانب المدين من حساب العمليات الجارية، إلا أنه طبقا للنظام المحاسبى الموحـــد يتعين أن يظهر بالجانب الدائن مطروحا من صافى مبيعات الإنتاج التام، ذلك علـــى اعتبار أن التغير فى مخزون الإنتاج يؤثر فى قيمة الإنتاج التام بالزيادة أو النقص.

ومن الأمور الهامة المتعلقة بمخزون الإنتاج التام بما يلى:-

- وجود فرق فى المخزون طبقا للجرد الفعلى.
- انخفاض القيمة البيعية للمخزون عن تكلفته.

ونعرض فيما يلى المعالجة المحاسبية لكل:-

أ- المعالجة المحاسبية لفروق جرد المخزون من الإنتاج التام:

إن ما يثبت فى حساب مخزون الإنتاج هو تكلفة الوحدات المخزونة طبقـــا لقوائم الجرد الفعلى. وليس تكلفة ما يجب أن يكون عليه المخزون. ولما كان هـــذا الحساب أيضا لا يمثل حركة المخزون خلال العام فإن الإختلاف بيـــن الأرصـــدة الفعلية للأصناف طبقا للجرد الفعلى وبين أرصدتها الدفترية لا يتم إثباته فى حســـاب المخزون، ولكن يثبت فى حساب من حسابات النتيجة وهو حساب تغـــير مخـــزون إنتاج تام.

وفروق الجرد قد تكون بالعجز أو بالزيادة، وتكون المعالجـــة المحاســـبية على النحو التالى:-

١- فى حالة وجود عجز فى المخزون:

العجز فى المخزون، أما يكون فى حدود النسب أو المعايير المحددة مـــن قبل. بواسطة الفنيين ويقال أن العجز طبيعى أو مسموح به لأنه لا يمكـــن تجنبـــه، وهذا النوع لا يثبت بالدفاتر.

وأما أن يتجاوز النسب الفنية المحددة فيقال حينئذ أن العجز غير طبيعـــى، وبالتالى فإن حسابات النتيجة يجب ألا تتأثر بقيمة هذا العجز، ومن ثم فإن رصيـــد

حـــ/ التغير فى المخزون يجب أن يكون دائنا بتكلفة المخزون الفعلى فى نهاية المدة بالإضافة إلى تكلفة العجز الطبيعى.

فإذا أمكن تحديد المسئول عن العجز غير الطبيعى فيجب أن يتحصل قيمـــة هذا العجز وذلك بالقيد التالى:-

xx		من حـ/ الارصدة المدينة الخرى	١٧٢
		حـ/ (باسم الشخص المسئول)	xxx
	xxx	حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	٤١٢

وإذا تعذر تحديد الشخص المسئول عن العجز الطبيعى فتعالج قيمة العجــز كخسارة رأسمالية على النحو التالى:-

xx		من حـ/ خسائر راسمالية	
	xx	من حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	٤١٢

<u>٢- فى حالة وجود زيادة فى المخزون:-</u>

إذا كانت الزيادة فى حدود النسب المسموح بها طبقـــا لطبيعـــة المنتجـــات خلال فترة تخزينها، و أن الزيادة ناتجة عن فروق الوزن أو القياس عند البيع، فـــإن هذه الزيادة يجب أن تضاف إلـــى الأرصـــدة ببطاقـــات الأصنـــاف والســـجلات الإحصائية، كما أن مخزون آخر المدة طبقا للجرد الفعلى وما يتضمنه مـــن زيـــادة سيثبت بالدفاتر، وبالتالى فإن تأثير الزيادة سيكون تلقائيا على الحســـاب الختـــامى (حـــ/ العمليات الجارية).

وإذا كانت الزيادة فى المخزون غير طبيعية فيتعين بحث أســـباب - هـــذه الزيادة وعادة ما تكون إما لخطأ فى إثبات إشعارات الإضافة أو أذون الصرف مـــن المنتجات التامة وفى هذه الحالة يجرى تصحيح بطاقـــات الأصنـــاف والســـجلات الإحصائية، وأما أن تكون الزيادة بسبب وجود إنتاج مباع فى نهاية العام ولم يتسلمه العميل بعد، وفى هذه الحالة يجب إستبعاد الزيادة من قوائم الجرد.

ب- انخفاض القيمة البيعية للمخزون عن تكلفته:-

إذا كان المخزون من الإنتاج التام فى نهاية العام بأسعار البيع أقـــل مـــن قيمته على أساس التكلفة فيتعين تكوين مخصص هبوط أسعار الإنتاج التـــام بقيمـــة الفرق إذا لم يكن هناك رصيد لهذا المخصص منقول من السنة الماضية. وفى حالـــة وجود هذا المخصص فإنه يمكن تعديله بالزيادة أو النقص أو إلغاؤه فى نهاية كـــل سنة مالية فى ضوء ما يسفر عنه الجرد الفعلى للمخزون.

وتكون المعالجة المحاسبية لمخصص الهبوط على النحو التالى:د

١- عند تكوين المخصص أو التعديل بالزيادة:

xx		من حـ/ مخصصات بخلاف مخصص الإهلاك	٣٦٧
	xx	إلى حـ/ مخصصات اخرى – مخصص هبوط اسعار الإنتاج التام	٢٣٤

١-عند التعديل بالنقص أو الإلغاء تماما:

xx		من حـ/ مخصصات اخرى – مخصص هبوط اسعار الإنتاج التام	٢٣٤
	xx	إلى حـ/ إيرادات سنوات سابقة	٤٤٤

ثالثا: فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام: حـ/ ٤١٣

من المعروف أن المخزون من الإنتاج التام فى نهاية المدة إذا تـــم تقييمـــه على أساس التكلفة فإن هذا يعنى أن الإيراد يتحقق بالبيع فقط، وهـــو المتبـــع فـــى المحاسبة المالية على مستوى الوحدات الإقتصادية[1]. اما إذا تم تقييم المخزون على أساس أسعار البيع فذلك يعنى الإعتراف بتحقيق الإيراد بالإنتاج، وهو ما تسير عليه المحاسبة على المستوى القومي.

وإذا كان النظام المحاسبى الموحد صمم على أساس خدمة أغراض التكلفـــة القومية بجانب خدمته للوحدات الإقتصادية، فإنه يتعين التوفيق بين وجهتى النظـــر

---

[1] وإن كان يتم التقويم بالتكلفة أو السوق أيهما أقل، مع تكوين مخصص هبوط أسعار إذا كان سعر السوق اقل من التكلفة.

السابقتين فيما يتعلق بتقييم المخزون من الإنتاج التام. ويتحقق ذلك بعد أن أن سبق إثبات التغير فى مخزون الإنتاج التام بالتكلفة- بأن يضاف للموارد الفرق بين قيمة التغير فى المخزون بسعر السوق وقيمته على أساس التكلفة. وهذا يتمشى مع متطلبات المحاسبة القومية، ثم يضاف قيمة التغير فى نفس السوق إلى عناصر الإستخدامات إلغاء الخطوة السابقة حتى لا تتأثر الوحدة الإقتصادية.

من أجل ذلك استحدث النظام المحاسبى الموحد حساب فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام وأعتبره مرة من حسابات الموارد حـ/ ٤١٣ - ومرة أخرى من حسابات الإستخدامات حـ/ ٣٥.

ومن الناحية الحسابية:-

فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام

= التغير فى المخزون بأسعار البيع - التغير بالتكلفة

وعند حساب فرق التقويم يتعين اتخاذ متوسط أسعار المبيعات الفعلية كأساس للحساب إذا كانت أسعار البيع متغيرة أثناء العام، او إذا كان هناك اكثر من سعر بيع للمنتج الواحد.

المعالجة المحاسبية:

١-إثبات فرق تقويم التغير:

٣٥٨	من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام		xx
٤١٣	إلى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	xx	

٢- إقفال حسابى فرق تقويم التغير:

٢٨١	من حـ/ العمليات الجارية		xx
٣٥٨	إلى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	xx	
٤١٣	من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام		xx
٢٨١	إلى حـ/ العمليات الجارية	xx	

مثال:

البيانات التالية تتعلق بالمخزون من الإنتاج التام:-

أول المدة	٣٠٠٠	١٠	١٢
أخر المدة	٥٠٠٠	١٠,٥	١٣

والمطلوب:-

(١)بيان التغير فى مخزون الإنتاج التام بالتكلفة.

(٢)بيان فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام.

(٣)إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات التغير فى المخزون، وفروق تقويم التغـــير فى المخزون.

(٤)تصوير الحسابات التالية:

حـــ/ مخزون إنتاج تام، حـــ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة.

حـــ/ فرق تقويم التغير.

الحــــل

التغير فى مخزون الإنتاج التام بالتكلفة

= مخزون أخر المدة بالتكلفة - مخزون أول المدة بالتكلفة

= ٥٠٠٠ × ١٠,٥ - ٣٠٠٠ × ١٠

= ٥٢٥٠٠ - ٣٠٠٠٠ = ٢٢٥٠٠جنيهز

التغير فى مخزون إنتاج تام بسعر البيع

= مخزون أول المدة بسعر البيع - مخزون أول المدة بسعر البيع

= ٥٠٠٠ × ١٣ - ٣٠٠٠ × ١٢

= ٦٥٠٠٠ - ٣٦٠٠٠ = ٢٩٠٠٠جنيه

فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام

= التغير فى المخزون بسعر البيع - التغير فى المخون بالتكلفة

= ٢٩٠٠٠ - ٢٢٥٠٠ = ٦٥٠٠ جنيه.

قيود اليومية:

٣٠٠٠٠		من حـ/ تغير مخزون الإنتاج التام بالتكلفة	٤١٢
	٣٠٠٠٠	إلى حـ/ مخزون إنتاج تام (أول المدة بالتكلفة)	١٣٣
		إقفال مخزون أول المدة فى حـ/ التغير	
٥٢٥٠٠		من حـ/ مخزون إنتاج تام (اخر بالتكلفة)	١٣٣
	٥٢٥٠٠	إلى حـ/ تغير مخزون الإنتاج التام بالتكلفة	٤١٢
		إثبات مخزون اخر المدة بالتكلفة	
٢٢٥٠٠		من حـ/ تغير مخزون الإنتاج التام بالتكلفة	٤١٢
	٢٢٥٠٠	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
		إقفال التغير كإيراد فى حـ/ العمليات الجارية	
٦٥٠٠		من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	٣٥٨
	٦٥٠٠	إلى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	٤١٣
		إثبات فرق التقويم بإعتباره من عناصر الإستخدامات والموارد.	
٦٥٠٠		من حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
		إلى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	٣٥٨
		(المرحلة الاولى) بفرق التقويم بإعتباره إستخدام	
٦٥٠٠		من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	٤١٣
		إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
		إقفال فرق التقويم فى حـ/ العمليات الجارية بإعتباره أحد الموراد	

حـ/ ١٣٣ - مخزون إنتاج تام

٣٠٠٠٠	رصيد منقول ١/١	٣٠٠٠٠	من حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة ١٢/٣١
٥٢٥٠٠	إلى حـ/ التغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة ١٢/٣١	٥٢٥٠٠	رصيد مرحل (ميزانية ١٢/٣١)
٨٢٥٠٠		٨٢٥٠٠	

حـ/٤١٢ - تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة

٣٠٠٠٠	إلى حـ/ مخزون إنتاج تام	٥٢٥٠٠	من حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة
٥٢٥٠٠	إلى حـ/ العمليات الجارية		
٥٢٥٠٠		٥٢٥٠٠	

حـ/ ٣٥٨ - فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام

مبلغ	بيان	مبلغ	بيان
٦٥٠٠	إلى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام (حـ/ ٤١٣)	٦٥٠٠	من حـ/ العمليات الجارية
٦٥٠٠		٦٥٠٠	

حـ/ ٤١٣ - فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام

مبلغ	بيان	مبلغ	بيان
٦٥٠٠	إلى حـ/ العمليات الجارية	٦٥٠٠	من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام (حـ/ ٣٥٨)
٦٥٠٠		٦٥٠٠	

رابعا: تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة حـ/ ٤١٤

يمثل الإنتاج غير التام فى نهاية السنة المالية فى الخامات التى خضعت لعمليات تشغيل معينة إلا أنها لم تصل بعد إلى الحالة التى يمكن بيعها عليها.

وطبقا للنظام المحاسبى الموحد يتم تقويم الإنتاج غير التام فى نهاية المدة بالتكلفة، ويقصد بالتكلفة نصيبه من تكاليف الإنتاج، ثم يضاف إلى ذلك نصيبه من التكاليف المباشرة فى المرحلة التى وصل إليها والتى يوجد بها عند الجرد.

ولا تختلف طريقة تغير مخزون إنتاج غير تام او طريقة معالجته عن الطريقة السابق شرحها فى حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة حيث يتم إقفال مخزون أول المدة من الإنتاج غير التام فى حـ/ تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة، ثم يثبت مخزون أخر المدة من الإنتاج غير التام فى نفس الحساب أيضا.

ويرحل حـ/ تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة إلـى حـ/ العمليات الجارية إن كان رصيد التغير بالزيادة (دائن)، أو يحمل الرصيد على حـ/ العمليات الجارية إذا كان رصيد التغير مدينا، ولكن يظهر فى الجانب الدائن من حساب العمليات الجارية بالسالب، وذلك باعتباره أحد حسابات الموارد.

أى أن المعالجة المحاسبية للتغير فى مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة تكون على النحو التالى:-

xx		من حـ/ تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤
	xx	إلى حـ/ مخزون إنتاج غير تام (أول السنة)	١٣٢١

<u>٢- إثبات تكلفة مخزون أخر المدة طبقا للجرد:</u>

xx		من حـ/ مخزون إنتاج غير تام	١٣٢١
	xx	إلى حـ/ تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤

١-إقفال رصيد حـ/ التغير:

xx		من حـ/ تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤
	xx	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
		إذا كان التغير بالزيادة	
		أو	
xx		من حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
	xx	إلى حـ/ تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤
		إذا كان رصيد التغير مدينا	

أمثلة:-

<u>مثال (١):</u>

البيانات التالية تتعلق بالمخزون من الإنتاج فى إحدى وحدات القطاع العام:

- مخزون أول المدة من الإنتاج غير التام ٣٠٠٠ جنيه.
- مخزون أول المدة من الإنتاج التام بالتكلفة ٥٠٠٠ جنيه بسعر البيع ٧٠٠٠ج.

- مخزون آخر المدة من الإنتاج غير التام ٢٥٠٠جنيه.
- مخزون أخر المدة من الإنتاج غير التام بالتكلفة ٤٠٠٠جنيــــه وبســـعر البيـــع ٥٥٠٠جنيه.

والمطلوب:

١--قيود اليومية اللازمة لإثبات التسويات الخاصة بالمخزون وإقفـــال الحســـابات الخاصة به.

٢-تصوير الحسابات الآتية:

- حـــ/ مخزون إنتاج تام
- حـــ/ مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة
- حـــ/ تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة.

الحـــــل:

<u>**قيود اليومية:**</u>

٥٠٠٠		من حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	٤١٢
	٥٠٠٠	إلى حـ/ مخزون إنتاج تام (اول المدة)	١٣٣
		إقفال مخزون اول المدة من الإنتاج التام)	
٤٠٠٠		من حـ/ مخزون إنتاج تام (اخر المدة)	١٣٣
	٤٠٠٠	إلى حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	٤١٢
		(إثبات مخزون اخر المدة من الإنتاج التام)	
٥٠٠		من حـ/ غرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	٤١٣
	٥٠٠	إلى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	٣٥٨
		(إثبات فرق تقويم التغير فى المخزون)	
١٥٠٠		من حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
	١٠٠٠	إلى حـ/ تغير مخزون إنتاج بالتكلفة	٤١٢
	٥٠٠	إلى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	٤١٣
		(إقفال التغير وفرق تقويم التغير فى المخزون)	
٥٠٠		من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	٣٥٨
	٥٠٠	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
		(إقفال حساب فرق تقويم التغير وهو إستخدامات فى حساب العمليات الجارية)	
٣٠٠٠		من حـ/ تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤
	٣٠٠٠	إلى حـ/ مخزون إنتاج غير تام	
		(إقفال مخزون اول المدة من الإنتاج غير التام)	

٢٥٠٠٠		من حـ/ مخزون إنتاج غير تام	١٣٢١
	٢٥٠٠	إلى حـ/ تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤
		إثبات مخزون اخر المدة من الإنتاج غير التام	
٥٠٠		من حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
	٥٠٠	إلى حـ/ تغير مخزون إنتاج غير تام)	٤١٤
		(إقفال حساب تغير فى مخزون إنتاج غير تام)	

حـ/ ١٣٣ - مخزون إنتاج تام

٥٠٠٠	رصيد منقول ١/١ (اول المدة)	٥٠٠٠	من حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة ١٢/٣١
٤٠٠٠	إلى حـ/ التغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة ١٢/٣١	٤٠٠٠	رصيد مرحل (ميزانية ١٢/٣١)
٩٠٠٠		٩٠٠٠	

حـ/٤١٢ - تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة

٥٠٠٠	إلى حـ/ مخزون إنتاج تام	٤٠٠٠	من حـ/ تغير مخزون إنتاج تام
		١٠٠٠	من حـ/ العمليات الجارية
٥٠٠٠		٥٠٠٠	

حـ/ ٤١٣ - فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام

٥٠٠	إلى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخـزون الإنتاج التام (حـ/ ٣٥٨)	٥٠٠	من حـ/ العمليات الجارية
٥٠٠		٥٠٠	

حـ/ ٣٥٨ - فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام

٥٠٠	إلى حـ/ العمليات الجارية	٥٠٠	من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام حـ/ ٤١٣
٥٠٠		٥٠٠	

حـ/ ١٣٢١ - مخزون إنتاج تام

٣٠٠٠	رصيد منقول ١/١ (أول المدة)	٣٠٠٠	من حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة ١٢/٣١
٤٠٠٠	إلى حـ/ التغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة (آخر المدة)	٢٥٠٠	رصيد مرحل (ميزانية ١٢/٣١)
٥٥٠٠		٥٥٠٠	

حـ/ ٤١٤ - تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة

٣٠٠٠	إلى حـ/ مخزون إنتاج غير تام	٢٥٠٠	من حـ/ تغير مخزون إنتاج غير تام
		٢٥٠٠	من حـ/ العمليات الجارية
٥٠٠٠		٥٠٠٠	

ملاحظات على الحل:-

أ- بالنسبة للمخزون من الإنتاج التام:-

١-كانت تكلفة المخزون آخر المدة أقل من تكلفته أول المدة ولذلك يكون التغير فى المخزون بالتكلفة بالنقص (١٠٠٠ جنيه)، ولذلك يتم تحميل حساب العمليات الجارية بالرصيد المدين لحساب التغير فى المخزون، ولكن الحساب الأخير

يعتبر من حسابات الموارد ولهذا فإنه يظهر فى الجانب الدائـــن مـــن حســـاب العمليات الجارية بإشارة سالبة.

٢-فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام تم حسابه على النحو التالى:-

التغير فى المخزون بسعر البيع = ٥٥٠٠ - ٧٠٠٠ = ١٥٠٠جنيه

التغير فى المخزون بالتكلفـــة = ٤٠٠٠ - ٥٠٠٠ = - ١٠٠٠ جنيه

فرق تقويم التغير فى المخزون = - ١٥٠٠ - (- ١٠٠٠)

= - ٥٠٠ جنيه

ولأن فرق التقويم بالسالب فقد تم تحميله على حـــ/ فـــرق تقويـــم التغـــير (حـــ/ ٤١٣)، والحساب المقابل له من حسابات الإستخدامات (حـــ/ ٣٥٨) دائنـــا بالقيمة.

وتم إقفال هذين الحسابين فى حـــ/ العمليات الجاريـــة، علـــى أن يظـــهر حـــ/٤١٣ فى الجانب الدائن من العمليات الجارية ولكن بإشارة سالبة وفى الجـــانب المقابل يظهر حـــ/ ٣٥٨ فى الجانب المدين من العمليات الجارية وبإشارة سالبة.

ب- بالنسبة للمخزون من الإنتاج غير التام:

كان التغير فى المخزون بالنقص، ولذلك تم تحميل هذا النقص على حساب العمليات الجارية وفى نفس الوقت يظهر حساب التغير فى الجـــانب الدائـــن مـــن العمليات الجارية بإشارة سالبة لأن حساب التغير من حسابات الموارد.

مثال ٢:

كانت بيانات المخزون من إنتاج إحدى الشركات التابع للقطاع العم كما يلى:-

- مخزون أول المدة من الإنتاج التام ١٠٠٠٠ بالتكلفة ، وقيمته بأســـعار البيـــع ١٢٠٠ج.
- مخزون أول المدة من الإنتاج غير التام بالتكلفة ٤٠٠٠٠جنيه.
- مخزون أول المدة من الإنتاج التام بالتكلفة ٩٥٠٠ جنيه وبأسعار البيع ١٢٦٠٠ جنيه.

- مخزون آخر المدة من الإنتاج غير التام بالتكلفة ٤٠٠٠جنيه.

والمطلوب:

١-إثبات التسويات الخاصة بالمخزون وإقفال الحسابات الخاصة به.

٢-تصوير الحسابات التالية:

حـــ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة، حسابى فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام حـــ/ تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة

الحـــــل

العمليات الحسابية:

التغير فى مخزون الإنتاج التام بسعر البيع = ١٢٦٠٠ – ١٢٠٠٠
= ٦٠٠ جنيه

التغير فى مخزون الإنتاج التام بالتكلفة = ٩٥٠٠ – ١٠٠٠٠ = – ٥٠٠ج

فرق تقويم التغير فى المخزون = ٦٠٠ - (– ٥٠٠) = ١١٠٠ جنيه

قيود اليومية:

١٠٠٠٠		من حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	٤١٢
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ مخزون إنتاج تام	١٣٣
		إقفال مخزون اول المدة من الإنتاج التام)	
٩٥٠٠		من حـ/ مخزون إنتاج تام	١٣٣
	٩٥٠٠	إلى حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	٤١٢
		(إثبات مخزون اخر المدة من الإنتاج التام)	
١١٠٠		من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	٣٥٨
	١١٠٠	إلى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	٤١٣
		(إثبات فرق تقويم التغير فى المخزون)	
٥٠٠		من حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
	٥٠٠	إلى حـ/ تغيز مخزون إنتاج بالتكلفة	٤١٢
		(تحميل حـ/ العمليات الجارية بالتغير السالب فى مخزون الإنتاج التام)	
١١٠٠		من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	٣٥٨
	١١٠٠	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
		(ترحيل فرق تقويم التغير فى المخزون للعمليات الجارية كاحد الموارد)	
١١٠٠		من حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
	١١٠٠	إلى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	٣٥٨
		(إقفال حـ/ الإستخدامات المذكور فى حـ/ العمليات الجارية)	

٤٠٠٠		من حـ/ تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤
	٤٠٠٠	إلى حـ/ مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	١٣٢١
		(إقفال رصيد أول المدة من مخزون الإنتاج التام).	
٤٠٠٠		من حـ/ مخزون إنتاج غير تام	١٣٢١
	٤٠٠٠	إلى حـ/ تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤١
		(إثبات مخزون اخر المدة من الإنتاج غير التام).	

حـ/٤١٢ – تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة

١٠٠٠٠	إلى حـ/ مخزون إنتاج تام	٩٥٠٠	من حـ/ تغير مخزون إنتاج تام
		٥٠٠	من حـ/ العمليات الجارية
١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	

حـ/ ٣٥٨ – فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام

١١٠٠	إلى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام (حـ/ ٤١٣)	١١٠٠	من حـ/ العمليات الجارية
١١٠٠		١١٠٠	

حـ/ ٤١٣– فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام

١١٠٠	إلى حـ/ العمليات الجارية	١١٠٠	من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام (حـ/ ٣٥٨)
٥٠٠		٥٠٠	

حـ/ ٤١٤ - مخزون إنتاج غير تام

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٤٠٠٠	إلى حـ/ مخزون إنتاج غير تام	٤٠٠٠	من حـ/ مخزون إنتاج غير تام
٤٠٠٠		٤٠٠٠	

كانت تكلفة مخزون أخر المدة من الإنتاج غير التام مساوية تماما لتكلفـــة رصيد أول المدة من مخزون إنتاج غير تام، ولذلك لم يظهر رصيد لحساب مخزون إنتاج غير تام.

خامسا: المشغولات الداخلية التامة : حـ/ ٤١٥

عرف النظام المحاسبى الموحد المشغولات الداخلية التامة بأنها تمثل إنتـاج الوحدة من الأصول لا بقصد البيع للغير وإنما بقصد الإستخدام الذاتى فى العمليـات الرأسمالية بدلا من إسناد هذه المشغولات للغير.

واعتبار المشغولات الداخلية التامة احد عناصر إيرادات النشاط الجـــارى يتمشى مع المفهوم الإقتصادى الواسع للإنتاج بإعتباره إنشاء للقيم او إضافة إليـــها
يتمشى مع المفهوم الإقتصادى الواسع للإنتاج بإعتباره إنشاء للقيم أو إضافة إليـــها
بصرف النظر عن إستخدامها داخل الوحدة نفسهاـ او البيع للغير.

و الأصول التى يمكن تشغيلها داخليا فى الوحدة هى:

أ- الأصول الثابتة بأنواعها المختلفة.

ب- الأصول المتداولة من قطع غيار ومهمات ومواد تعبئة وتغليف.

ولم يحدد النظام المحاسبى ما إذا كانت المشغولات الداخلية تشـــمل علـــى النوعين من الأصول معا، أم أنها تقتصر على الأصول الثابتة فقط، وتعتـــبر هـــذه

المشكلة مثار خلاف فى الرأى بين كتاب المحاسبة، فيرى البعض [1] أن المشغولات الداخلية التامة تقتصر على الأصول الثابتة فقط، وتتلخص مبرراتهم فيما يلى:-

١-أن تشغيل قطع الغيار ومواد التعبئة داخليا شأنه شأن شرائها من الغير، وحيث أن شراء هذه المستلزمات يعتبر عملا جاريا فهكذا ينبغى أن يعالج تشغيلها أيضا.

٢-أن ما يعتبر تكوينا رأسماليا من هذه المستلزمات ليس كل قيمة المشتريات ولا كل قيمة المشغولات منها وإنما قيمة الزيادة فقط فى مخزونها أخر المدة عن مخزونها أول المدة. وهو أمر لا يظهر عند الشراء أو التشغيل ولكن فى عند الجرد فى نهاية المدة.

والرأى الثانى يرى أن المشغولات الداخلية تشمل الأصول الثابتة وغيرها من الأصول المتداولة مع هذا الرأى والذى يستند إلى:

١-أن النظام المحاسبى الموحد للمشغولات الداخلية لم يقصرها على الأصول فقط.

٢-أن المفهوم الواسع للإنتاج يشمل كل الإنتاج دون التفرقة بين ما ينتج ليباع للغير وبين ما ينتج للإستخدام الذاتى، ومن ثم فإنه من باب أولى ألا تكون هناك تفرقة بين المشغولات على أساس طبيعتها اى كونها أصول ثابتة أو مستلزمات سلعية.

ويتم تقويم المشغولات الداخلية التامة على أساس تكلفتها إنتاجها، لعل النظام المحاسبى الموحد قد استند فى اختياره لهذا الأساس إلى افتراض أن ، المنشأة تبيع لنفسها تلك المشغولات ولا يجوز لها أن تربح من نفسها.

<u>المعالجة المحاسبية للمشغولات الداخلية</u>

١-يخصص دفتر أستاذ مساعد للمشغولات يضم حسابات او بطاقات أو شغلة على حدة لحصر تكلفتها من الإستخدامات المختلفة.

---

[1] عبداللطيف حافظ وآخرون، النظرية والتطبيق فى النظام المحاسبى الموحد، الطبعة الرابعة سنة ١٩٨٠، ص ٤١٦.

٢-عند تسجيل الإستخدامات المختلفة بالدفاتر لا يفرق بين الإستخدامات الخاصـــة بالمشغولات الداخلية وبين تلك الخاصة بالإنتاج بغرض البيع.

٣-عند تحليل عناصر الإستخدامات على مراكز المراقبة تختص مراقبة مراكـــز العمليات الرأسمالية بحصر عناصر تكلفة المشغولات الداخلية. ومن ثم يمكـــن تحديد تكلفة المشغولات الداخلية التامة، وتكلفة كل مشغولة. ويقوم قسم التكاليف بإخطار الحسابات المالية بتكلفة الإنتاج التام من كل نوع من المشغولات.

ويتم إثبات المشغولات الداخلية التامة بموجب هذه الإخطارات، ونفـــرق هنا بين مشغولات الأصول الثابتة، ومشغولات المستلزمات السلعية، وذلـــك علـــى النحو التالى:-

<u>أ- مشغولات الأصول الثابتة:</u>

يوسط بشأنها حساب تكوين سلعى (حــ/ ١٢١ إلى حين البدء فى استخدام هذه الأصول فتضاف عندئذ إلى الأصول الثابتة، فإذا فرض أن المشغولات التى تـم إنتاجها داخليا كانت آلة معينة ستستخدم فى المنشأة فإن المعالجة المحاسبية من واقع إخطارات إدارة التكاليف تكون على النحو التالى:-

١٢١	من حـ/ تكوين سلعي		xx
١٢١٣	آلات ومعدات		
	إلى حـ/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	xx	

<u>وعند البدء فى استخدام الآلة:</u>

١١٣	من حـ/ تكوين سلعي		xx
١٢١	إلى حـ/ تكوين سلعي	xx	
١٢١٣	آلات ومعدات		
	(إضافة الآلة المشغلة داخليا لحساب الأصل)	xx	

<u>ب- مشغولات مستلزمات سلعية:</u>

يتم إثبات ما يتم تشغيله داخليا من المستلزمات السلعية بالتكلفة من واقـــع اخطارات إدارة التكاليف وأذون الإستلام، حيث يتم تحميلها على حساب المخـــزن

المختص. فإذا كانت المشغولات متمثلة فى قطع غيار لبعض آلات الوحدة فيكـــون قيد اليومية على النحو التالى:

××		من حـ/ مخزن مستلزمات سلعية	١٣١
		مخزن قطع الغيار والمهمات	١٣١٣
	××	إلى حـ/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥

وفى نهاية السنة المالية يقفل حساب المشغولات فـــى حســـاب العمليـــات الجارية كما يلى:

××		من حـ/ مشغولات داخلية بالتكلفة	٤١٥
	××	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١

المعالجة المحاسبية للمشغولات الداخلية غير التامة:

غالبا ما يظهر فى نهاية السنة المالية بعض المشـــغولات الداخليـــة غـــير التامة. أما لأن إنتاجها بدأ قبل نهاية السنة بوقت غير كاف، أو لأن إنتاجها يستغرق أكثر من فترة مالية، ونظرا لن النظام المحاسبى لم يتعرض لمعالجـــة المشـــغولات غير التامة فقد ظهر أكثر من راى لكيفية معالجتها محاسبيا لعل لأهمها رأيان:

الرأى الأول[1]:

ويقضى بمعالجتها على أنها إنتاج غير تام أو أعمال التنفيذ ويخصص لـــها حـــ/ ١٣٢٣، وتتحدد قيمتها بطرح تكلفة المشغولات الداخلية التامة مـــن إجمـــالى مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية، ويجرى إثباتها على النحو التالى مع افتراض أن هناك رصيد للمشغولات غير التامة أول المدة:

١- إقفال رصيد أول المدة من المشغولات غير التامة:

××		من حـ/ تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤
	××	إلى حـ/ مشغولات داخلية غير تامة	١٣٢٣

---

[1] أ. عبد اللطيف حافظ، وآخرون، المرجع السابق، ص ٤١٨-٤١٩.

٢- إثبات رصيد آخر المدة من المشغولات غير التامة:

xx		من حـ/ مشغولات داخلية غير تامة	١٣٢٣
	xx	إلى حـ/ تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤

وعلى ذلك تنعكس تكلفة المشغولات الداخلية غير التامة فى حساب العمليات الجارية من خلال حساب تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة.

وتظهر آثار تلك المعالجة عند إعداد حساب الإنتاج المتاجرة حيث تنعكس المشغولات الداخلية غير التامة فى حساب الإنتاج والمتاجرة من خلال حساب تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة، وهذا يعنى تأثير تكلفة عمليات رأسمالية على حساب الإنتاج والمتاجرة، ويتعارض ذلك مع طبيعة هذا الحساب.

<u>الرأى الثانى:</u>

ويقضى بمعالجة المشغولات الداخلية غير التامة فى "حـ/ المشغولات الداخلية تامة بالتكلفة ".

ومؤدى هذا أن تكلفة المشغولات الداخلية غير التامة فى نهاية السنة المالية يتم تحميلها على " حـ/ التكوين السلعى " إذا كانت المشغولات أصول ثابتة أو على حـ/ مخزون إنتاج غير تام". إذا كانت المشغولات مستلزمات سلعية، أما الطرف الدائن فى القيد فهو حساب المشغولات الداخلية تامة بالتكلفة، وفى بداية السنة المالية التالية يتم إثبات قيد تسوية عكسى للقيد الأول.

أى أن المعالجة المحاسبية طبقا لهذا الرأى تكون على النحو التالى:

١- إثبات المشغولات غير التامة فى نهاية السنة المالية:

xx		من حـ/ تكوين سلعى	١٢١
	xx	(نوع الاصل الثابت ___)	١٣٢٣
		او	
xx		من حـ/ مخزون إنتاج غير تام	١٣٢
	xx	إلى حـ/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥

٢- إثبات قيد عكسى فى بداية السنة المالية التالية:-

××		من حـ/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥
	××	إلى حـ/ تكوين سلعى	١٢١
		(نوع الاصل ....)	××
		او	
	××	إلى حـ/ مخزون إنتاج غير تام	١٣٢

ويمتاز هذا الرأى عن سابقه بأنه يحقق عدة نتائج منطقية من أهمها[١]:

أ- بتحميل حساب المشغولات الداخلية التامة بتكلفة المشغولات غير التامة اول السنة المالية، أى تحميله بتكلفة الجهد المبذول فيها خلال السنة الماضية ثم يكون هذا الحساب دائنا باجمالى تكلفة المشغولات فى نهاية السنة الحالية فيكون رصيد الحساب حينئذ ممثلا لتكلفة الجهد المبذول فى المشغولات خلال السنة الحالية.

ب-تم تخفيض رصيد مخزون الإنتاج غير التام بتكلفة المشغولات غير التامة أول السنة مما يجعل رصيده فى بداية السنة يمثل تكلفة هذا المخزون بمعناه المتعارف عليه بعد استبعاد تكلفة المشغولات.

أن هذه النتائج إذا ما أضفنا إليها عيوب المعالجة المحاسبية طبقا للرأي الأول تجعلنا نرجح إتباع الرأى الثانى فى معالجة المشغولات الداخلية غير التامة.

<u>مثال:</u>

البيانات التالية تتعلق بالمشغولات الداخلية فى إحدى وحدات القطاع العام خلال السنة المالية ٨٠ / ٨١.

- تكلفة مشغولات غير تامة فى ٨٠/٧/١ كانت ٣٠٠٠ جنيه تشمل ٥٠٠ أجور، ٢٠٠٠ مستلزمات سلعية، ٣٠٠ مستلزمات خدمية، ٢٠٠ مصروفات تحويلية

---

[١] د. على محروس شادى، المرجع السابق، ص ٢٨٧ - ٢٨٨.

جارية. وكانت هذه المشغولات تتمثل فى ٢٥٠٠ جنيه أثاث ومعدات مكـــاتب، ٥٠٠جنيه قطع غيار.

- المشغولات التى تمت خــلال العــام بلغــت تكلفتـــها ٢٠٠٠٠جنيـــه (منـــها ١٧٥٠٠جنيه أثاث ومعدات مكاتب، ٢٥٠٠ قطع غيار) وتشمل التكلفة العناصر التالية:-

- ٥٠٠٠ أجور، ٢٠٠٠ مســـتلزمات ســلعية - ٢٠٠٠ مســـتلزمات ســلعية - ١٠٠٠مصروفات تحويلية جارية.

- المشغولات غير التامة فـــى ٨١/٦/٣٠ بلغــت تكلفتـــها ٤٠٠٠جنيـــه منـــها ٢٥٠٠جنيه أثاث ومعدات مكاتب، ١٥٠٠جنيه قطع غيار، وكانت عنـــاصر التكلفة كما يلى:-

- ١٠٠٠ أجور ، ٢٠٠٠ مستلزمات سلعية ، ٦٠٠٠ جنيه مســتلزمات خدميــة، ٤٠٠ مصروفات تحويلية جارية.

والمطلوب:

القيود الخاصة بالمشغولات الداخلية، وتصوير حساب المشغولات الداخليـــة التامة بالتكلفة.

الحـــل

٣٠٠٠		من حـ/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة		
	٢٥٠٠	إلى حـ/ تكوين سلعى		
		اثاث ومعدات مكاتب		
	٥٠٠	إلى حـ/ مخزون إنتاج غير تام		
		مشغولات داخلية غير تامة اول السنة)		
١٧٥٠٠		من حـ/ تكوين سلعى		
		اثاث ومعدات مكاتب		
٢٥٠٠		من حـ/ مخزون قطع الغيار والمهمات		
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة		
		(إثبات المشغولات التامة اثناء السنة)		
٢٥٠٠		من حـ/ تكوين سلعى		
		اثاث ومعدات مكاتب		
١٥٠٠		من حـ/ مخزون إنتاج غير تام		
	٤٠٠٠	إلى حـ/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة		
		(إثبات المشغولات غير التامة اخر التامة السنة)		

٢١٠٠٠		من حـ/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	
	٢١٠٠٠	من حـ/ العمليات الجارية	
		(إقفال حساب المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة)	

حـ/ ٤١٥ - مشغولات داخلية تامة بالتكلفة

٢٥٠٠	إلى حـ/ تكوين سلعى	١٧٥٠٠	من حـ/ تكوين سلعى
٥٠٠	إلى حـ/ مخزون إنتاج غير تام	٢٥٠٠	من حـ/ مخزن قطع الغيار والمهمات
٢١٠٠٠	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٥٠٠	من حـ/ تكوين سلعى
		١٥٠٠	من حـ/ مخزون إنتاج تام
٢٤٠٠٠		٢٤٠٠٠	

سادسا: إيرادات تشغيل للغير حـ/ ٤١٦، وخدمات مباعة حـ/ ٤١٧:

أ- إيرادات تشغيل (حـ/ ٤١٦):

يثبت فى هذا الحساب الإيرادات التى تحققها الوحدة من قيامها ببعض عمليات التشغيل لحساب الغير على مواد أو منتجات لا تملكها الوحدة.

ب-خدمات مباعة (حـ/ ٤١٧):

يثبت فى هذا الحساب الإيرادات التى تحققها الوحدة من مباشرة نشاط خدمى مثل نشاط الفنادق ودور العرض والمسارح والنقل العام. كما أن الوحدات التى تقوم بنشاط إنتاجى قد تباشر نشاطا خدميا، كأن تقوم الوحدة بنقل مبيعاتها للعملاء بسياراتها مقابل أجر متفق عليه.

وإثبات إيرادات التشغيل للغير والخدمات المباعة يتم توسيط حساب العملاء حسب نوع القطاعات، ن حساب العملاء يجب توسيطه عند إثبات مبيعات النشاط الجارى للوحدة سواء كان سلع أو خدمات. ثم يثبت بعد ذلك قيد التحصيل فى حينه.

فبفرض أن الوحدة، قامت بإجراء عمليات التشغيل لحساب إحدى الشركات التابعة للقطاع العام بمبلغ ٢٠٠٠ بشيك. تكون قيود اليومية على النحو التالي:-

٣٠٠٠		من حـ/ عملاء قطاع عام أعمال	١٦١١٢
		شركة	xxx
	٢٠٠٠	إلى حـ/ إيرادات تشغيل للغير	٤١٦
		(استحقاق إيرادات تشغيل – لشركة ....)	
٢٠٠٠		من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
	٢٠٠٠	إلى حـ/ عملاء قطاع عام أعمال	١٦١٢
		شركة	xx
		(تحصيلُ الإيرادات بشيك رقم ....)	

وفى نهاية السنة المالية يقفل رصيد حـ/ إيرادات تشغيل للغير فى حـ/ العمليات الجارية، على النحو التالي:-

xx		من حـ/ إيرادات تشغيل للغير	٤١٦
	xx	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١

وبفرض أن إيراد أحد الأيام بإحدى دور العرض للقطاع العام بلغ ٣٠٠٠جنيه، فيتم قيده كما يلي:-

٣٠٠٠		من حـ/ عملاء قطاع خاص عائلى	١٦١٢١
	٣٠٠٠	إلى حـ/ خدمات مباعة	٤١٧
		(استحقاق إجمالى الإيراد)	
٣٠٠٠		من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
	٣٠٠٠	إلى حـ/ عملاء قطاع خاص عائلى	١٦١٢١
		(إيداع إجمالى إيراد اليوم بالبنك ....)	
		وفى نهاية السنة المالية يصير إقفال رصيد حـ/ خدمات مباعة فى حـ/ العمليات الجارية بالقيد التالي:-	
xx		من حـ/ خدمات مباعة	٤١٧
	xx	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١

سابعا: البضائع بغرض البيع حـ/ ٤١٨:

هى البضائع التى تشترى بغرض بيعها بالحالة التى إشتريت بها دون إجراء عمليات صناعية عليها. ومن الطبيعى أن تتعلق هذه البضائع بالوحدات التى تقوم بنشاط تجارى.

وهذا الحساب يشمل الإيرادات الخاصة بتلك البضائع، ويقابل الإنتاج بسعر البيع فى الوحدات التى تباشر نشاطا صناعيا، ولذلك نجد أن حـ/ بضائع بغرض البيع حـ/ ٤١٨ يشمل الحسابات الفرعية والجزئية التالية:-

٤١٨١		حـ/ صافى مبيعات (صنف / قسم)	
	٤١٨١١	حـ/ إجمالى مبيعات (صنف / قسم)	دائن
	٤١٨١٢	حـ/ مردودات داخلة (صنف / قسم)	مدين
	٤١٨١٣	حـ/ مرتجعات مبيعات (صنف / قسم)	مدين
	٤١٨١٤	حـ/ خصم مسموح به (صنف / قسم)	مدين
	٤١٨١٥	حـ/ نقل مبيعات بضائع (صنف / قسم)	مدين
	٤١٨١٦	حـ/ هدايا وعينات (صنف / قسم)	مدين
٤١٨٢		حـ/ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	
٤١٨٣		حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع	

المعالجة المحاسبية:

لا تختلف المعالجة المحاسبية للموارد من البضائع بغرض البيع عن المعالجة المحاسبية لمبيعات الإنتاج التام ومخزونه فى الوحدات الصناعية.

ونعرض فيما يلى تلك المعالجة بشئ من الإيجاز:

		<u>١- إجمالى المبيعات</u>	
xx		من حـ/ عملاء قطاع	xxx
	xx	إلى حـ/ صافى مبيعات صنف / قسم	٤١٨١
		حـ/ إجمالى مبيعات صنف / قسم	٤١٨١١
		<u>٢- المردودات الداخلة ومرتجعات المبيعات والخصم المسموح به:</u>	
xx		من حـ/ صافى مبيعات صنف / قسم	٤١٨١
		حـ/ مردودات داخلة	٤١٨١٢
	xx	إلى حـ/ عملاء قطاع	xx
xx		من حـ/ صافى مبيعات صنف / قسم	٤١٨١
		حـ/ مرتجعات مبيعات	٤١٨١٣
	xx	إلى حـ/ عملاء قطاع	xx

xx		من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
xx		من حـ/ صافى مبيعات صنف / قسم	٤١٨١
		حـ/ خصم مسوح به	٤١٨١٤
	xx	إلى حـ/ عملاء قطاع	xx
		(التحصيل من العملاء مع استفادتهم بالخصم المسموح به)	
		٣- نقل مبيعات البضائع:	
		إذا كانت شروط التسليم محل الوحدة المشترية وقامت الوحدة بنقل البضاعة:	
xx		من حـ/ صافى المبيعات صنف قسم	٤١٨١
		حـ/ نقل مبيعات بضائع صنف / قسم	٤١٨١٥
	xx	إلى حـ/ موردين (حسب النوع)	xx
		إذا تم النقل على سيارات الغير	
		او	
		إلى حـ/ خدمات مباعة	٤١٧
		إذا تم النقل على سيارات الوحدة البائعة	
		٤- الهدايا والعينات	
xx		من حـ/ صافى مبيعات صنف / قسم	٤١٨١
		حـ/ هدايا وعينات صنف / قسم	٤١٨١٦
		إلى حـ/ صافى مبيعات صنف م قسم	٤١٨١
		حـ/ إجمالى مبيعات صنف / قسم	٤١٨١١
		٥- تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	
xx		من حـ/ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	٤١٨١
	xx	إلى حـ/ مخزون بضائع بغرض البيع	١٣٥
		(إقفال مخزون أول المدة)	
xx		من حـ/ مخزون بضائع بغرض البيع	١٣٥
	xx	إلى حـ/ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	٤١٨٢
		(إثبات مخزون اخر المدة)	
		٦- فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع	
xx		من حـ/ فروق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع	٣٥٩
	xx	إلى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع	٤١٨٣
		(إذا كان الفرق موجبا، ويعكس القيد إذا كان الفرق سالبا).	
		٧- إقفال أرصدة الحسابات فى حـ/ العمليات الجارية	
xx		من حـ/ صافى مبيعات	٤١٨١
xx		من حـ/ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	٤١٨٢
xx		من حـ/ فروق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع	٤١٨٣
	xx	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
		(ترحيل أرصدة موارد بضائع بغرض البيع إلى حـ/ العمليات الجارية)	
xx		من حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
	xx	إلى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع	٣٥٩
		(تحميل حـ/ العمليات الجارية بفرض تقويم التغير كأحد الإستخدامات)	

ثامنا: الإنتاج حـ/ ٤١٩:

خصص النظام المحاسبى الموحد للمخلفات " حســاب مخــزن المخلفــات حـ/١٣١٥" ويظهر به حركة المخلفات، وطبقا لتعديلات مارس ١٩٦٨ اعتــبرت مخلفات الإنتاج بندا من بنود إيرادات النشاط الجارى وبذلـــك أضيــف لحســابات الموارد حسابا جديدا هو " حـ/ مخلفات حـ/ ٤١٩" ويجعل دائنا بالقيمة فى نهايــة السنة المالية فى حساب العمليات الجارية.

ويتم تقييم مخلفات الإنتاج على أساس صافى قيمتها البيعيـــة فـــى ضـــوء متوسط أسعار بيعها فى العام السابق، وعند إيداعها بالمخزن تثبت بالقيد التالى:-

xx		من حـ/ مخزن مستلزمات سلعية	١٣١
		حـ/ مخزن المخلفات	١٣١٥
	xx	إلى حـ/ مخلفات إنتاج	٤١٩
		فى نهاية السنة المالية يقفل رصيد حـ/ المخلفات فى حـ/ العمليات الجارية	
xx		من حـ/ مخلفات إنتاج	٤١٩
	xx	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١

المجموعة الثانية: الإعانات حـ/ ٤٢:

تعتبر الإعانات من الإيرادات التى ترتبط بالنشاط الجارى للوحدة، ويشـــمل حساب الإعانات ما تمنحه الدولة لبعض الوحدات لمساعدتها فى مزاولـــة نشـــاطها الإنتاجى أو لتمكينها من المنافسة أجنبية.

فالمنتجات التى تباع محليا بسعر أقل من تكلفتها الفعلية طبقا للأسعار التـــى تحددها الدولة لبعض المنتجات تجعل من الضرورى إعانة الوحـــدات الإقتصاديـــة المنتجة حتى تستطيع الإستمرار فى مزاولة نشاطها الإنتاجى وهذه الإعانات تكـــون عندئذ إعانات إنتاج.

أما إذا كانت المنتجات تصدر للخارج ويواجه البعض منها منافســـة أجنبيـــة فـــإن الدولة تدعم الوحدات المنتجة لها عن طريق منحها إعانات تصديـــر تمكنـــها مـــن مواجهة المنافسة الأجنبية فى السوق الخارجى.

ومن هنا فإن الإعانات يمكن اعتبارها حزء مكملا لسعر البيع، ومــن ثـم تعتبر الإيرادات المرتبطة بالنشاط الجارى، وقد فرق النظام المحاسبى الموحد بيــن إعانات إنتاج حـــ/ ٤٢١، وإعانات تصدير حـــ/ ٤٢٢.

ولأغراض الموازنة النقدية يلزم توسيط حـــ/ إيرادات جارية وتخصيصيــة مستحقة حـــ/ إعانات مستحقة، ثم يثبت قيد التحصيل بعدئذ. وفى نهاية السنة المالية يقفل رصيد حـــ/ إعانات في حـــ/ العمليات الجارية.

وعلى ذلك تكون المعالجة المحاسبية على النحو التالى:-

xx		من حـ/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣
		حـ/ إعانات مستحقة	١٧٣١
	xx	إلى حـ/ إعانات	٤٢
		حـ/ إعانات إنتاج	٤٢١
		حـ/ إعانات تصدير	٤٢٢
		(إثبات لستحقاق إعانتى الإنتاج والتصدير).	
xx		من حـ/ بنك التمويل النشاط الجارى	١٨٢١
	xx	إلى حـ/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣
		حـ/ إعانات مستحقة	١٧٣١
		(تحصيل الإعنات وإيداعها البنك)	
		فى نهاية السنة المالية :	
xx		من حـ/ إعانات	٤٢
		إعانات إنتاج	٤٢١
		إعانات تصدير	٤٢٢
	xx	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
		(إقفال الإعانات فى حـ/ العمليات الجارية)	

ومن المحتمل أن يكون جزء من الإعانات المستحقة لم يحصل حتى نهايــة السنة المالية ومن ثم يظهر هناك رصيد لحساب إيـــرادات جاريـــة وتخصيصيـــة مستحقة ويظهر ضمن أصول الوحدة.

الفصل الثاني

الإيرادات غير المرتبطة بالنشاط الجاري

الإيرادات التي لا ترتبط بالنشاط الجاري للوحدات الإقتصادية تشمل إيرادات الأوراق المالية و الإيرادات التحويلية. والسبب في ضم إيرادات الأوراق المالية إلى هذه المجموعة هو أن الوحدات الإقتصادية الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد لا يرتبط نشاطها الإقتصادي الأساسي بالتعامل في الأوراق المالية، ولكنها قد تستثمر جزءا من أموالها في هذا النشاط الفرعي. كما أن هذه الوحدات ملزمة قانونا بشراء سندات حكومية بجزء من صافي أرباحها في نهاية العام.

و الإيرادات التحويلية هي أيضا مجموعة الإيرادات العرضية التي تحققها الوحدات الإقتصادية ولا ترتبط بنشاطها الأساسي، ومن أمثلتها الفوائد الدائنة والإيجارات الدائنة والأرباح الرأسمالية وإيرادات السنوات السابقة.

ونعرض فيما يلي الإيرادات غير المرتبطة بالنشاط الجاري كما جاءت بالنظام المحاسبي الموحد :

إيرادات أوراق مالية	٤٣
إيرادات تحويلية	٤٤
فوائد دائنة	٤٤١
إيجارات دائنة	٤٤٢
أرباح رأسمالية	٤٤٣
إيرادات سنوات سابقة	٤٤٤
تعويضات وغرامات	٤٤٥
إيرادات متنوعة	٤٤٧
فرق الإيجار المحسوب	٤٤٧
فرق الفوائد المحسوبة	٤٤٨

ونعرض لتلك العناصر بشئ من التفصيل:-

أولا: إيرادات أوراق مالية حـ/ ٤٣:

عرف النظام المحاسبي الموحد إيرادات الأوراق المالية بأنها " الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة نتيجة مساهمتها في رأس مال الوحدات الأخرى سواء كانت مصرية أم أجنبية وكذا فوائد السندات الحكومية المشتراة طبقا لأحكام القانون[1].

---

[1] النظام المحاسبي الموحد/ الجزء الأول، ص ٩٥.

ويتم إيرادات الوراق المالية بقيمتها الإجمالية على أن تقيد ضريبـــة القيــم المنقولة التى تحجز عند المنبع بتحميلها على حـــ/ ضرائب دخلية حـــ/ ٣٦٩.

ولأغراض الموازنة النقدية يتم تسجيل استحقاق هذه الإيرادات بتوســـيط حـــ/ إيرادات جارية وتخصيصيـــة مســتحقة- إيـــرادات أوراق ماليـــة مســتحقة حـــ/١٧٣٢، ثم تسجيل واقعة التحصيل فى حينها. وفى نهاية السنة المالية يتم إقفال حـــ/ إيرادات أوراق مالية فى حـــ/ العمليات الجارية.

فإذا فرضنا أنه استحق لإحدى وحدات فـ٥ العام مبلغ ٣٠٠٠جنيه إيرادات أوراق مالية وبلغت ضريبة القيم المنقولة المحجوزة قبل التحصيل مبلغ ٩٥٠. تكون المعالجة المحاسبية على النحو التالى:

٢٠٥٠		من حـ/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣
		حـ/ إيرادات اوراق مالية مستحقة	١٧٣٢
٩٥٠		من حـ/ ضرائب دخلية	٣٦٩
	٣٠٠٠	إلى حـ/ إيرادات اوراق مالية بالقيمة الإجمالية)	٤٣
٢٠٥٠		من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
	٢٠٥٠	إلى حـ/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣٢
		حـ/ إيرادات اوراق مالية مستحقة	
		(إثبات تحصيل صافى إيرادات الاوراق المالية)	
		فى نهاية السنة المالية يرحل رصيد حـ/ إيرادات ماليـة إلى حـ/ العمليات الجارية:	
xx		من حـ/ إيرادات اوراق مالية	٤٣
	xx	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١

كما يقفل حـــ/ ضرائب دخلية فى نهاية السنة الماليـــة بتحميلـــه لحســـاب العمليات الجارية. أما حساب إيردات جارية وتخصيصية مستحقة - حـــــ/ أوراق مالية مستحقة إذا ظهر له رصيد فى نهاية السنة المالية فإنه يمثل الجزء الـــذى لـــم يحصل بعد من إيرادات الأوراق المالية ومن ثم يظهر ضمن أصول الوحدة.

ثانيا: إيرادات تحويلية حـ/ ٤٤:

ويشمل الإيرادات التالية:-

أ- الفوائد الدائنة حـ/ ٤٤١:

وتشمل الفوائد المستحقة للوحدة الإقتصادية على الحسابات الجارية للعملاء والبنوك والقروض. ولا يدخل فيها فوائد السندات الحكومية حيث اعتبرت من إيرادات الأوراق المالية السالف توضيحها.

ويتم استحقاق هذه الفوائد بتوسيط حساب إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة فوائد دائنة مستحقة حـ/ ١٧٣٣ ويجعل حساب فوائد دائنة حـ/ ٤٤١ دائنا بقيمتها، ثم يجرى التحصيل فى حينه كالمعتاد، وإذا كانت هذه الفوائد خاضعة للضريبة فإنها تثبت بقيمتها الإجمالية، وتثبت الضريبة المحجوزة عند المنبع بتحميلها على حـ/ ضرائب دخلية حـ/ ٣٦٩.

وفى نهاية السنة المالية تجرى التسوية اللازمة بالمستحق أو المقدم من الفوائد الدائنة، ويقفل حـ/ فوائد دائنة فى حـ/ العمليات الجارية.

ب-إيجارات دائنة حـ/ ٤٤٢:

وهى المبالغ المستحقة للوحدة الإقتصادية قبل الغير نتيجة انتفاعه بعقارات وأصول تمتلكها الوحدة ولا تستخدمها فى عملية الإنتاج، كتأجير بعض المبانى أو الآلات والمعدات للغير.

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للإيجارات الدائنة عن الفوائد الدائنة أو إيرادات الأوراق المالية. حيث يوسط حـ/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة - إيجارات دائنة مستحقة حـ/ ١٧٣٤. يجعل مدينا عند إثبات استحقاق الإيجارات، وحـ/ إيجارات دائنة حـ/ ٤٤٢ دائنا ثم تكمل خطوات المعالجة المحاسبية السابق بيانها.

ج- الأرباح الرأسمالية حـ/ ٤٤٣:

عرف النظام المحاسبى الموحد أنها الأرباح الناتجة عن بيع أصل من الأصول بأكثر من قيمته الدفترية، أو الناتجة عن بيع الأوراق المالية بأكثر من

تكلفتها. ويؤخذ فى الاعتبار مخصص هبوط الأسعار الخاص بالأوراق المالية المباعة إن وجد.

وقد عرضت المعالجة المحاسبية للأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع أصل من الأصول الثابتة، وذلك عند توضيح المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة فى الجزء الأول من الدراسة. ونسوق مثالا للأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع استثمارات مالية.

بفرض أن الوحدة الإقتصادية قامت ببيع جزء من استثماراتها فى الأوراق المالية المحلية بمبلغ ٩٠٠٠جنيه، وقد كانت تكلفتها ٩١٠٠ جنيه وبلغ مخصص هبوط الأسعار الخاص بهذه الأوراق ٤٠٠جنيه.فيتم القيد على النحو التالى:-

٩٠٠٠		من حـ/ مدينون مختلفون	١٧١
		حـ/ مدينو بيع اوراق مالية محلية	١٧١٣
٤٠٠		من حـ/ مخصصات اخرى – مخصص هبوط اسعار اوراق مالية	٢٣٤
	٩١٠٠	إلى حـ/ إستثمارات فى أوراق مالية محلية	١٥٢
	٣٠٠	إلى حـ/ ارباح راسمالية	٤٤٣
		(بيع اوراق مالية محلية بالفاتورة رقم ....)	
		عند التحصيل	
٩٠٠٠		من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
	٩٠٠٠	إلى حـ/ مدينون مختلفون	١٧١
		حـ/ مدينو بيع اوراق مالية محلية	١٧١٣
		(تحصيل ثمن بيع اوراق مالية محلية بشيك رقم .....)	
		فى نهاية السنة المالية يقفل رصيد حـ/ ارباح راسمالية:	
××		من حـ/ ارباح راسمالية	٤٤٣
	××	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١

<u>د- إيرادات سنوات سابقة حـ/ ٤٤٤ :</u>

تتمثل فى الإيرادات التى تحققت فعلا خلال العام لكنها تخص سنة أو سنوات سابقة ولم يسبق إثباتها بالدفاتر فى تلك السنوات. لذلك تدرج ضمن إيرادات السنة الحالية تحت حساب "إيرادات سنوات سابقة".

و لا تختلف المعالجة المحاسبية لهذه الإيرادات عما سبق بيانــــه بالنســـبة لإيرادات الأوراق المالية والفوائد الدائنة والإيجارات الدائنة.

مثال:

حملت إحدى الوحدات مبلغ ٥٠٠جنيه فوائد إقراض طويل الأجل وكـــانت هذه الفوائد تخص السنة الماضية، وقد تبين أنه لم يسبق إثباتها فى السنة الماضيـــة فيتم إثباتها على النحو التالى:-

٥٠٠		من حـ/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣
		حـ/ إيرادات سنوات سابقة مستحقة	١٧٣٧
	٥٠٠	إلى حـ/ إيرادات سنوات سابقة	٤٤٤
		(الفوائد المستحقة السنة الماضية عن الإقراض طويل الاجل)	
٥٠٠		من حـ/ بنك تمويل النشاط	١٨٢١
	٥٠٠	إلى حـ/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣
		حـ/ إيرادات سنوات سابقة	١٧٣٧
		(تحصيل الفوائد المستحقة بالشيك رقم ....)	
		فى نهاية السنة المالية يقفل رصيد حساب إيرادات سنوات سابقة فى حساب العمليات الجارية:	
xx		من حـ/ إيرادات سنوات سابقة	٤٤٤
	xx	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١

وفى نهاية السنة قد يظهر رصيد لحساب إيرادات جاريـــة وتخصيصيـة مستحقة إيرادات سنوات سابقة مستحقة وهو عندئذ يمثل الجزء الذى لم يحصل بعـد من هذه الإيرادات. ولكن لا يمكن أن يتصور أن يكون هناك إيرادات سنوات سابقة مقدمة.

هـ-تعويضات وغرامات حـ/ ٤٤٥:

يثبت فى هذا الحساب صافى ما يستحق للوحدة من تعويضات وغرامـــات الغير. ويوسط حـ/ إيرادات جارية وتخصيصية مســـتحقة - حـــ/ تعويضـات وغرامات مستحقة حـ/ ١٧٣٥ لإثبات استحقاق هذه التعويضات فيجعل مدينا بـها، وحـ/تعويضات وغرامات دائنا، ويقيد التحصيل فى حينه كالعادة، وفى نهاية السنة المالية تجرى التسويات اللازمة لتحديد ما يخص العام من هذه التعويضات والتـــى تقفل أو ترحل إلى حـ/ العمليات الجارية.

أى أن المعالجة المحاسبية للتعويضات والغرامات تكون على النحو التالى:

		استحقاق التعويضات والغرامات	
xx		من حـ/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣
		حـ/ تعويضات وغرامات مستحقة	١٧٣٥
	xx	إلى حـ/ تعويضات وغرامات	٤٤٥
		عند التحصيل:	
xx		من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
	xx	إلى حـ/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣
		حـ/ تعويضات وغرامات	١٧٣٥
		فى نهاية السنة المالية:	
xx		من حـ/ تعويضات وغرامات	٤٤٥
	xx	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١

و- الإيرادات المتنوعة حـ/ ٤٤٦:

وتشمل عدة أنواع غير متجانسة، يؤثر بعضها على الموازنة النقدية والبعض الآخر يمثل تسويات غير نقدية، فتشمل الإيرادات المتنوعة الحسابات الفرعية التالية:-

ارباح بيع مخلفات	٤٤٦١
خصم مكتسب	٤٤٦٢
ديون سبق إعدامها	٤٤٦٣
ارباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات	٤٤٦٤
عمولات	٤٤٦٥

ونعرض المعالجة المحاسبية لهذه الإيرادات كلا على حده:

١- أرباح بيع مخلفات حـ/ ٤٤٦١ :

عندما تقوم الوحدة الإقتصادية ببيع ما لديها من مخلفات فإن ثمن البيع قد يكون:

- مساويا للقيمة التقديرية التى سبق تحديدها لهذه المخلفات.
- أكبر من القيمة التقديرية للمخلفات، أى أن هناك أرباحا ناتجة عن البيع.
- أقل من القيمة التقديرية للمخلفات ومعنى ذلك أن هناك خسائر بيع مخلفات.

وعند بيع المخلفات كان يتم توسيط حـ/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة – إيرادات متنوعة مستحقة إلا أن اللجنة الفنية الدائمة أوصت بتوسيط حـ/ عملاء بدلا من الحساب السابق، ونرى أنه من المنطقى إتباع الرأى القائل[1] بأن يقتصر توسيط حـ/ عملاء على مبيعات مخلفات الإنتاج أما مخلفات المشتريات فلا مبرر لتوسيط حـ/ عملاء.

وعلى ذلك سنميز هنا بين مخلفات الإنتاج ومخلفات المشتريات.

عند بيع مخلفات الإنتاج:–

– المعالجة المحاسبية لأرباح بيع المخلفات:

إذا باعت الوحدة بشيك لإحدى شركات القطاع الخاص مخلفات إنتاج بمبلغ ١٠٠٠جنيه كانت قيمتها الدفترية ٨٠٠جنيه. يكون القيد على النحو التالى:–

١٠٠٠		من حـ/ عملاء قطاع خاص اعمال	١٦١٢٢
		شركة	
	٨٠٠	إلى حـ/ مخزون المخلفات	١٣١٥
	٢٠٠	إلى حـ/ إيرادات متنوعة	٤٤٦
		حـ/ ارباح بيع مخلفات	٤٤٦١
		(بيع مخلفات إنتاج بالفاتورة رقم ....)	
١٠٠٠		من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
	١٠٠٠	إلى حـ/ عملاء قطاع خاص اعمال	١٦١٢٢
		(شركة ....)	
		(تحصيل ثمن بيع المخلفات بشيك رقم ....)	
		فى نهاية السنة المالية يرحل رصيد حـ/ إيرادات متنوعة.	
		ارباح بيع مخلفات إلى حـ/ العمليات الجارية	
xx		من حـ/ إيرادات متنوعة	٤٤٦
		حـ/ ارباح بيع مخلفات	٤٤٦١
	xx	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١

خسائر بيع مخلفات:

لم يرد بالدليل المحاسبى خاص بخسائر بيع المخلفات، وقد ظهر رأيان لمعالجة هذه الخسائر.

---

(١) د. على محروس شادى، المرجع السابق ، ص ٣٠٣.

<u>الرأى الأول</u>: وبموجبه تحمل الخسائر على حـــ/ خسائر رأسمالية حــ/ ٣٦٤، حيث يكون القيد كما يلى:

××		من حـ/ عملاء قطاع …………	
		من حـ/ خسائر راسمالية	
	××	إلى حـ/ مخزون المخلفات	
		(بيع مخلفات إنتاج لشركة ……… بالفاتورة رقم …….)	
		ثم يقيد التحصيل كالعادة	

ويعيب هذه المعالجة أنها لا تتمشى مع مفهوم الخسائر الرأســمالية طبقــا للنظام المحاسبى حيث يقصرها على خسائر الأصول الثابتة والأوراق المالية.

<u>الرأى الثانى:</u>

بمقتضاه تحمل الخسائر على حـــ/ أرباح بيع مخلفـــات حـــــ/ ٤٤٦، أى يكون هذا الحساب مدينا بالخسارة، ويكون الرصيد النهائى له محصلة أرباح بيــــع المخلفات وخسائرها، ويقفل فى نهاية العام فى حـــ/ العمليات الجارية، ويظهر دائما فى جانب الموارد لأنه لأحد حساباتها ولكن يكون مطروحا منها إذا ما كان رصيده مدينا أى أن خسائر بيع المخلفات تجاوزت أرباح بيع المخلفات. ومعنـــى ذلـــك أن تكون المعالجة المحاسبية كما يلى:

بفرض أن الوحدة باعت مخلفات إنتاج بالأجل لإحدى شركات القطاع العام بمبلغ ٨٠٠جنيه، وقد كانت قيمتها الدفترية ١٠٠٠ جنيه يكون القيد على النحو التالى:-

٨٠٠		من حـ/ عملاء قطاع عام اعمال	١٦١١٢
		شركة ……….	
٢٠٠		من حـ/ إيرادات متنوعة	٤٤٦
		حـ/ ارباح بيع مخلفات	٤٤٦١
	١٠٠٠	إلى حـ/ ارباح بيع مخلفات	١٣١٥
		(بيع مخلفات إنتاج بالفاتورة رقم ……. بخسارة ٢٠٠جنيه)	

وتعتبر هذه المعالجة المحاسبية من سابقتها حيث يجب ألا يكون هناك خلط بين الخسائر الرأسمالية الناتجة من بيع أصول ثابتة أو إستثمارات فى أوراق مالية، وبين الخسائر الأخرى.

ولأن المعالجة فى الجزء الأول من الدراسة طبقـــا للـــرأى الأول، لـــهذا سنستمر فى إتباعه تفاديا لإختلاف المعالجات المحاسبية فى التطبيقات العملية.

عند بيع مخلفات المشتريات:

يوسط حـــ/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة - حـــ/ إيرادات متنوعة مستحقة عند البيع حيث يجعل مدينا بثمن البيع، و حـــ/ مخزن مخلفات دائنا بالقيمة الدفترية كما يكون حـــ/ إيرادات متنوعة - حـــ/ أرباح بيع مخلفات دائنا إذا كانت هناك أرباح، أو يكون نفس الحساب الأخير مدينا فى حالة وجود خسائر طبقا للرأى السابق ترجيحه.

١- الخصم المكتسب حـــ/ ٤٤٦٢:

ويتمثل فى الخصم الذى تتمتع به الوحدة مقابل قيامها بالسداد للموردين فى المدة المحددة لتعجيل الدفع. ويظهر هذا الحساب عند إثبات السداد.

فإذا قامت الوحدة بسداد رصيد إحدى موردى القطاع العام وقدره ١٠٠٠ج بشيك بمبلغ ٩٠٠٠جنيه طبقا لشروط الدفع، يكون قيد السداد كما يلى:

١٠٠٠		من حـ/ موردو قطاع عام اعمال	٢٦١١٢
		شركة	١٣١٥
	٩٠٠	إلى حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
	١٠٠	إلى حـ/ إيرادات متنوعة	٤٤٦
		حـ/ خصم مكتسب	٤٤٦٢
		(سداد المستحق لشركة بالشيك رقم مع الحصول خصم مكتسب قدره ١٠٠جنيه)	
		فى نهايـة السنة الماليـة يرحل رصيد حـ/ خصم مكتسب إى العمليات الجارية	
xx		من حـ/ إيرادات متنوعة	٤٤٦
		حـ/ خصم مكتسب	٤٤٦٢
	xx	إلى حـ/ المبيعات الجارية	٢٨١

١- ديون سبق إعدامها حـــ/ ٤٤٦٣:

وتمثل ما تحصل عليه الوحدة خلال السنة من ديون سبق إعدامها فى سنة أو سنوات سابقة.

وتتم المعالجة المحاسبية بالشكل التالى:

		قيد الإستحقاق	
xx		**من حـ/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة**	١٧٣
		حـ/ إيرادات متنوعة مستحقة	١٧٣٦
	xx	**إلى حـ/ إيرادات متنوعة**	٤٤٦
		حـ/ ديون سبق إعدامها	٤٤٦٣
		قيد التحصيل:	
xx		**من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى**	١٨٢١
	xx	**إلى حـ/ إيرادات جارية وتخصيصية**	١٧٣
		حـ/ إيرادات متنوعة مستحقة	١٧٣٦
		فى نهاية السنة المالية يقفل رصيد حـ/ ديون سبق إعدامها فى حـ/ العمليات الجارية:	
xx		**من حـ/ إيرادات متنوعة**	٤٤٦
		حـ/ ديون سبق إعدامها	٤٤٦٣
	xx	**إلى حـ/ العمليات الجارية**	٢٨١

١-أرباح بيع مستلزمات بخلاف المخلفات حـ/ ٤٤٦٤:

طبقا لقرار اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبى الموحد فى ١٩٨٤/٨/٢٦ حل هذا الحساب محل حـ/ أرباح بيع خامات وذلك لتحقيق صفة الشمولية للحساب بحيث يقيد فيه نتيجة البيع العرضى لكافة أنواع المستلزمات السلعية بخلاف المخلفات.

ولأن المستلزمات السلعية أحد عوامل الإنتاج تشترى للإستخدام فى الإنتاج وليس من اجل البيع مثلها فى ذلك مثل الأصول الثابتة، لذلك فإنه يوسط حـ/ مدينون مختلفون - حـ/ مدينو بيع أصول حـ/ ١٧١١ لإثبات البيع العرضى للمستلزمات السلعية كما هو المتبع عند البيع العرضى لأحد الأصول الثابتة.

وإذا ما حققت الوحدة من البيع العرضى للمستلزمات السلعية أرباحا فإنها تثبت فى حـ/ إيرادات متنوعة - حـ/ أرباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات.

فإذا باعت الوحدة بشيك خامات بمبلغ ٢٠٠٠ج، وكانت تكلفتها ١٥٠٠جنيه تكون القيود على النحو التالى:

٢٠٠٠		من حـ/ مدينو مختلفون	١٧١
		حـ/ مدينو بيع اصول	١٧١١
	١٥٠٠	إلى حـ/ مخزن المستلزمات السلعية	١٣١
		حـ/ مخزن الخامات	١٣١١
	٥٠٠	إلى حـ/ إيرادات متنوعة	٤٤٦
		حـ/ ارباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات	٤٤٦٤
		(بيع خامات بالفاتورة رقم ....)	
٢٠٠٠		من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
	٢٠٠٠	إلى حـ/ مدينون مختلفون	١٧١
		حـ/ مدينو بيع اصول	١٧١١
		(تحصيل ثمن بيع الخامات بالشيك رقم ....)	
		فى نهاية السنة المالية يقفل رصيد حـ/ ارباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات فى حـ/ العمليات الجارية :	
xx		من حـ/ إيرادات متنوعة	٤٤٦
		حـ/ ارباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات	٤٤٦٤
	xx	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١

أما إذا كانت هناك خسائر من بيع مستلزمات سلعية فيمكن تحميلها علـــى حـــ/ خسائر رأسمالية أو يتم تحميلها على حـــ/ إيرادات متنوعة - حـــ/ أرباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات كما سبق عرضه فيمـــا يتعلـــق بخســـائر بيـــع المخلفات.

١- العمولات: حـــ/ ٤٤٦٥:

تتمثل فيما تتقاضاه من عمولات من الغير بصفة عارضة مقبل ما تؤديـــه من خدمات، وتتم المعالجة المحاسبية للعمولات كما يلى:-

		قيد الإستحقاق	
xx		من حـ/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣
		حـ/ إيرادات متنوعة مستحقة	١٧٣٦
	xx	إلى حـ/ إيرادات متنوعة متنوعة	٤٤٦
		عمولات	٤٤٦٥
		قيد التحصيل:	
xx		من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
		إلى حـ/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣
		حـ/ إيرادات متنوعة مستحقة	١٧٣٦

		في نهاية السنة المالية:	
		ترحل العمولات الخاصة بالعام إلى حـ/ العمليات الجارية	
xx		**من حـ/ إيرادات متنوعة**	٤٤٦
		حـ/ عمولات	٤٤٦٥
	xx	**إلى حـ/ العمليات الجارية**	٢٨١

ز- فرق الإيجار المحسوب حـ/ ٤٤٧ ، فرق الفوائد المحسوبة حـ/ ٤٤٨:

وقد تم دراسة هذين الحسابين من قبل الجزء الأول من الدراسة.

الباب الرابع

إثبات وتوجيه العمليات المتعلقة بحسابات الميزانية

تمهيد

خصص النظام حسابات إجمالية - كما حددنا من قبل أثناء تناول الدليل المحاسبى- تتعلق بحسابات الميزانية واخرى تتعلق بحسابات النتيجة وحسابات المراقبة، ونتناول فى هذا الباب المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بحساب الميزانية وهى حسابات الأصول ويقابلها بالدليل المحاسبى الرقم (١) وحسابات الخصوم ويقابلها بالدليل المحاسبى الرقم (٢)، ولهذا فإن الدراسة فى هذا الباب ستكون على النحو التالى:

الفصل الاول : حسابات الاصول.

الفصل الثانى: حسابات الخصوم.

الفصل الأول
حسابات الأصول
(حـ/ ١)

إختلف التبويب المحاسبى للأصول فى النظام المحاسـبى الموحـد عـن التبويب التقليدى للأصول (أصول ثابتة وأصول متداولة) حيث بوبـت حسـابات الأصول فى الدليل المحاسبي في مجموعات خاصة هي:

	الرقم المقابل لها بالدليل
حـ/ أصول ثابتة	(١١)
حـ/ مشروعات تحت التنفيذ	(١٢)
حـ/ مخزون تحت التنفيذ	(١٣)
حـ/ إقراض طويل الأجل	(١٤)
حـ/ استثمارات مالية	(١٥)
حـ/ مدينون	(١٦)
حـ/ حسابات مدينة مختلفة	(١٧)
حـ/ نقدية بالصندوق والبنوك	(١٨)

ويلاحظ على التبويب السابق لحسابات الأصول ما يلى:

- أن حسابات الأصول (حـ/١) كحساب إجمـالى تفـرع منـه حسابات عامة تبدأ من حـ/١١ إلى حـ/١٨ وهى تعتمد علـى وضع رقم بالتتابع على يمين الرقم الدال على حـ/ الأصول.
- أخذ النظام عند تقسيمه لحسابات الأصول بمفـاهيم المحاسـبة القومية، عندما فرق بين الأصول والاستثمارات التـى تمثـل التكوين العينى للثروة والأصول الأخرى التى لا تخرج عـن

كونها تحويلات رأسمالية بين القطاعات الإقتصادية المختلفــة، ولهذا يمكن تقسيم حسابات الأصول إلى مجموعتين:

المجموعة الأولى:

وتشمل حسابات الأصول الثابتة (حـ/١١) و المشروعات تحــت التنفيذ (حـ/١٢) والمخزون (خـ/١٣) وهذه الحسابات تساعد علـى تحديد حجم الإستثمار القومى أو بمعنى آخر تمثل التكوين العينــى للثروة على مستوى الوحدة يمثل زيادة او نقص فى الإستثمار علـى مستوى الوحدة ومن ثم على المستوى القومى كما فرق النظام فــى هذه المجموعة بين عناصر الطاقــة الإنتاجيــة المســتغلة بــالفعل والأخرى القابلة للإستغلال، حيث خصص النظام حـــ/ الأصــول الثابتة (حـ/١١) للأولى وحـ/ مشروعات تحت التنفيذ (حــ/١٢) للطاقة الإنتاجية فى دور التكوين للإستغلال.

المجموعة الثانية:

وتضم حسابات الإقــراض طويــل الأجــل (حـــ ١٤) وحـــ/ الإستثمارات المالية (حـــ/١٥)، وحـــ/ المدينــون (حـــ/ ١٦) وحسابات مدينة مختلفة (حـ١٨) وهذه الحسابات لا تخـــرج عــن مجرد تحويلات تتم بين الوحدات الإقتصادية وغيرها ولا تدخل فــى دائرة الإستثمارات على المستوى القومى.

ونعرض فى المباحث التالية شرح حسابات الأصول من حيـــث طبيعتــها وتبويبها و المعالجة المحاسبية طبقا لمقتضيات النظام المحاسبى الموحد على النحــو التالى:

المبحث الأول : الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ.

المبحث الثانى: المخزن.

المبحث الثالث: الأصول الأخرى.

المبحث الاول
الاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ

قبل تطبيق النظام المحاسبى الموحد لم تكن المحاسبة المالية التقليدية تـــهتم عند معالجة الأصول بالفصل بين الأصول الثابتة بالفصل بيـــن الطاقـــة الإنتاجيـــة المستغلة بالفعل أو تلك التى فى دور التكوين أو التهيأة للإستغلال، وبصدور النظـــام أستحدث حـــ/ مشروعات تحت التنفيذ لحصر تكلفة عناصر الطاقة الإنتاجية التـــى لم تتكامل بعد، ونظرا لإرتباط المعالجة المحاسبية لحساب المشروعات تحت التنفيذ بالأصول الثابتة فإننا رأينا عرضهما معا فى هذا المبحث.

ولقد حدد النظام مفهوما للأصول الثابتة كما وضع عـــدة أســس لقواعـــد تبويب وتقويم الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ نوجزها فى النقاط التالية:

أولا: مفهوم الأصول الثابتة.

ثانيا: مفهوم المشروعات تحت التنفيذ.

رابعا: تبويب حساب مشروعات تحت التنفيذ.

خامسا: العلاقة بين الأصول الثابتة و المشروعات تحت التنفيذ.

سادسا: قواعد المعالجة المحاسبية.

سابعا: الإثبات المحاسبى.

أولا: مفهوم الأصول الثابتة:

عرف النظام المحاسبى الموحد الأصول الثابتة بأنها: عبارة عن ممتلكـــات منقولة أو غير منقولة، ملموسة او غير ملموسة، مقتناه أو منتجة بمعرفـــة الوحـــدة لغير أغراض البيع أو التحرير، بل لاستمرار اســـتعمالها طـــوال فـــترة وجودهـــا كأدوات للإنتاج.

ويتضح من التعريف السابق أن النظام قد أخذ بالمفهوم الواسع للأصـــول، حيث إهتم بحصر تكلفة المشغولات الداخلية التى تتمثل فـــى إنتـــاج الوحـــدة مـــن الأصول بقصد استخدامها ذاتيا كأدوات إنتاج وخصص لها مركز مراقبة العمليـــات الرأسمالية (٩) كما أهتم بحصر تكلفة الإنتاج التام المستخدم كأصول مثل اســـتخدام شركة المراجل البخارية لمخرجاتها من الإنتاج)المراحل) كأدوات أو طاقة إنتاجيـــة جديدة. وتشمل الأصول الثابتة الأراضى بأنواعها سواء كانت زراعية أو مخصصة للبناء أو فضاء، كما تشمل المبانى والإنشاءات والمرافق سواء كـــانت زراعيـــة أو مخصصة للبناء أو فضاء، كما تشمل المبـــانى والإنشـــاءات والمرافـــق والطـــرق والمعدات اللازمة للمكاتب وأيضا الثروة الحيوانيـــة والمائيـــة بالنســـبة للوحـــدات الإقتصادية الزراعية والصناعية، كما عالج النظام النفقات الإيرادية المؤجلة ضمن الأصول الثابتة.

ثانيا: تبويب الأصول الثابتة:

تم تبويب الأصول الثابتة فى الدليل فى مجموعات متجانسة، حيث قســـمت الأصول الثابتة (حـ/١١) إلى ثمانية حسابات مساعدة يعكس كل منها نوعا معينـــا من الأصول وذلك على النحو التالى:

حـ/ ١١١ – الأراضى.
حـ/ ١١٢ – مبانى وإنشاءات ومرافق وطرق.
حـ/ ١١٣ – آلات ومعدات.
حـ/ ١١٤ – وسائل نقل وإنتقال.
حـ/ ١١٥ – عدد وأدوات.
حـ/ ١١٦ – أثاث ومعدات ومكاتب.
حـ/ ١١٧ – ثروة حيوانية ومائية.
حـ/ ١١٨ – نفقات إيرادية مؤجلة.

وعندما نتفحص الدليل المحاسبى فيما يتعلق بحسابات الأصول سيتضح أن الحسابات المساعدة للأصول الثابتة قد تم تبويبها إلى حسابات فرعية وجزئية وتحليلية وفقا لأنواع الأصول وطبيعتها ومكوناتها وعناصر تكلفتها وذلك على النحو التالي:

[١] تحليل الأصول الثابتة.

[٢] تحليل الأصول من حيث الشراء.

[٣] تحليل الأصول من حيث نوعية التكلفة.

تحليل الأصول الثابتة من حيث الغرض:

تضمن الدليل المحاسبى تحليل الحسابات المساعدة للأصول الثابتة على حسب الغرض من استخدامها، ومن الأمثلة على ذلك تقسيم حـ/ مبانى وإنشاءات ومرافق وطرق (حـ/ ١١٢) إلى حسابات فرعية وفقا للغرض من استخدامها على النحو التالي:

حـ/ ١١٢١ - مبانى نشاط إنتاجى.

حـ/ ١١٢٢ - آبـــار

حـ/ ١١٢٣ - مبانى خدمات ومرافق إنتاج.

حـ/ ١١٢٤ - مبانى ومرافق إدارية.

حـ/ ١١٢٥ - مبانى ومرافق سكنية للعاملين.

حـ/ ١١٢٦ - طرق خارجية.

حـ/ ١١٢٧ - طرق داخلية.

حـ/ ١١٢٨ - منشآت عامة.

٣-تحليل الأصول الثابتة من حيث مصدر الشراء:

روعى فى تبويب الأصول الثابتة مراعاة مصدر الشراء، وذلك بالتفرقة بين الأصول المشتراة من السوق المحلى أو من الخارج، وذلك لأغراض حصر المعاملات بين القطاعات الإقتصادية على المستوى القومي وتدبير مصادر التمويل

من العملات الأجنبية بالنسبة للأصول المشتراة من الخارج ومن الأمثلة على ذلك تقسيم حـ/ آلات نشاط إنتاجى (حـ/ ١١٣١) إلى:

حـ/ ١١٣١١ – آلات مشتراة من السوق المحلى

حـ/ ١١٣٢ – آلات مستوردة.

٣-تحليل الأصول الثابتة من حيث نوعية التكلفة:

عرض الدليل عند تحليله للحسابات توضيح مكونات وبنود التكلفة لكل نوع من أنواع الأصول سواء المشتراة من السوق المحلى أو من الخارج فمثلا حـ/آلات مشتراة من السوق المحلى (حـ/ ١١٣١١) تم تحليله إلى حسابين:

حـ/ ١١٣١١١ – ثمن شراء آلات من السوق المحلى.

حـ/ ١١٣١١٢ – تكاليف أخرى.

وبالنسبة للأصول المستوردة تم الفصل بين كل من بنود التكلفة التالية لكل أصل:

- ثمن الشراء (القيمة فوب F.O. P أو القيمة سيف C.I.F).
- الرسوم الجمركية.
- تكاليف أخرى.

ثالثا: مفهوم المشروعات تحت التنفيذ:

خصص النظام حساب عام لحصر تكلفة المشروعات تحت التنفيذ، ومصطلح المشروعات تحت التنفيذ يعنى كافة ما تستثمره الوحدة الإقتصادية فى المشروعات الإستثمارية أو فى مشروعات الخطة الإستثمارية للوحدة كتجهيز مشروعات جديدة أو إستكمال أو توسعات أو إحلال وتجديد مشروعات قائمة، ولهذا فإن رصيد هذا الحساب يمثل تكلفة الطاقة التى لم تتهيأ للإنتاج بعد، أو بمعنى آخر تكلفة الأصول الثابتة فى دور الإعداد والتكوين.

ويتحمل حساب المشروعات تحت التنفيذ بتكاليف شراء أو تصنيع الآلات والمعدات وغيرها من الأصول تحت التركيب وأيضا بكافة النفقات الرأسمالية

المتعلقة بالمشروعات تحت التنفيذ، وعلى أن يقفل هذا الحساب فى حـ/ الأصــول الثابتة بتكلفة الأصول التى أصبحت جاهزة للإنتاج.

رابعا: تبويب حساب مشروعات تحت التنفيذ:

وفقا للدليل المحاسبى فإن حـ/ ١٢ – مشروعات تحت التنفيــذ قــد تــم تقسيمه إلى حسابين مساعدين هما:

حـ/ ١٢١ – تكوين سلعى. – حـ/ ١٢٢ – إنفاق إستثمارى.

١- حـ/ ١٢١ – تكوين سلعى:

ويهدف هذا الحساب إلى حصر تكلفة الإستثمار فى مشروعات تحت التنفيذ مقابل الحصول على أصول خارج الوحدة أو عن مشغولات داخلية تمــت داخــل الوحدة ولكنها لم تتهيأ بعد للإستخدام أو الإنتاج.

ولقد تم تقسيم حـ/ ١٢١ – تكوين سلعى إلى حسابات فرعيــة بحســب أنواع الأصول الثابتة على النحو التالى:-

- حـ/ ١١٢١ – أراضى – حـ/ ١٢١٢ – مبانى وإنشاءات ومرافق.
- حـ/ ١٢١٣ – آلات ومعدات – حـ/ ١٢١٤ – وسائل نقل وإنتقال
- حـ/ ١٢١٥ – عدد وأدوات. – حـ/ ١٢١٦ – أثاث ومعدات مكاتب.
- حـ/ ١٢١٧ – ثروة حيوانية ومائية.
- حـ/ ١٢١٨ – نفقات إيرادية مؤجلة.

٢-حـ/ ١٢٢ إنفاق إستثمارى:

خصص حـ/ ١٢٢ إنفاق استثمارى لحصر المبالغ التى تدفع كاســتثمارات فى مشروعات دون أن ترد للوحدة أصول أو مشغولات، بمعنى أنــها دفعــات أو اعتمادات على ذمة شراء أصول ثابتة.

ولهذا فإن حساب الإنفاق الإستثمارى بعكس ما أنفق على شــــراء أصـــول أوتكوين مشغولات ولكن لم يتم الحصول عليها أو إستلامها بعد، ولهذا قسم الدليـــل حـــ/إنفاق إستثمارى إلى حسابين فرعيين هما:

حـــ/ ١٢٢١ - دفعات مقدمة.

حـــ/ ١٢٢٢ - إعتمادات مستندية على ذمة شراء أصول ثابتة.

خامسا: العلاقة بن الأصول الثابتة و المشروعات تحت التنفيذ:

ويتضح مما سبق تأكيد النظام على الربط بين الأصول فـــى دور الإعـــداد والتكوين والتى أستحدث لها حـــ/ مشروعات تحت التنفيذ وبين الأصول فى مرحلة الإستخدام، ولهذا فإن الأصل الثابت طبقا للقواعد التى حددها النظام يمـــــر بثلاثـــة مراحل هى:

(أ) مرحلة التعاقد على الشراء:

يتم التعاقد على شراء الأصل الثابت من السوق المحلى أو مـــن الخـــارج، وغالبا ما يقابل ذلك دفع مبلغ كدفعة من قيمة الأصل أو فتح إعتمـــاد مســـتندى إذا كان الشراء من الخارج، وتحمل هذه المبالغ على حـــ/ إنفاق إستثمارى.

(ب) مرحلة إستلام الأصل:

عندما يرد الأصل للوحدة أو يتم إستلامه من مركز العمليات الرأسمالية يتم قيد تكلفته على حـــ/ تكوين سلعى وإقفال حـــ/ إنفاق إســـتثمارى بقيمـــة الدفعـــات المقدمة أو الإعتماد، مع إضافة أى تكاليف أخرى بتجهيز الأصل للإنتاج على حـــ/ تكوين سلعى.

(جـــ) مرحلة إستخدام الأصل:

بعد إنتهاء الوحدة الإقتصادية من تجهيز الأصل الثـــابت وجعلـــه جـــاهزا للإستخدام، يتم إقفال حـــ/ تكوين سلعى فى حـــ/ الأصول الثابتة على حسب نـــوع الأصل وطبقا لما ورد بالدليل المحاسبى.

سادسا: قواعد المعالجة المحاسبية:

حدد النظام مجموعة من القواعد المحاسبية الخاصــــة بمعالجـــة الأصـــول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ يمكن عرضها فيما يلى:

١ – تحديد تكلفة الأصل الثابت:

حدد النظام تكلفة الأصل الثابت فى ثلاثة عناصر أساسية هى:

أ- تكلفة شراء الأصل الثابت محليا، او تكلفة شرائه على أساس القيمة فـــوب F.O.P. أو القيمة سيف .C.I.F بالنسبة للأصول المستوردة من الخارج.

ب- مصاريف اقتناء وتركيب الأصل الثابت.

ج- تكلفة القواعد والإنشاءات اللازمة لتجهيز الأصل للإنتاج.

وقد راعى النظام عدم تحميل تكلفة الأصــــل الثـــابت بالنفقـــات التمويليـــة (الفوائد وفروق العملة ومصاريف الإئتمان) وإعتبرها ضمن "حساب نفقات إيراديـــة مؤجلة" وعلى أن يتم إهلاكها على فترات مالية وفقا لقواعد معينة.

٢-التفرقة بين الأصول الثابتة المشتراه جديدة والمشتراه قديمة:

فرق النظام بين الأصول المشتراة جديدة والأخرى المشتراة قديمة بإعتبـــار الأولى تمثل إضافة للإقتصاد القومى وجزء من التكوين العينى لـــثروة المجتمـــع، بينما الأصول المشتراة قديمة لا تخرج عن كونها تحويلات رأسمالية ولا يـــترتب عليها إضافة للإقتصاد القومى.

أما الأصول المشتراة قديمة من الخارج فتعد إضافة للتكوين العينى للـــثروة وتعامل معاملة الأصول الجديدة، ومن الطبيعى أن تشمل تكلفة الأصول من الخارج كافة النفقات الرأسمالية كالشحن والنقل والرسوم وخلافه، ولهذا لا يلزم التفرقة بيـــن الأصول المستوردة الجديدة والقديمة على عكس الأصول المشتراة محليا يتم التمييز بينهما، حيث خصص النظام حـــ/ ٢٧٢١ -دائنو شراء أصول جديدة للمشـــتريات المحلية من الأصول الجديدة، وحـــ/ ٢٧٢٢ – دائنو شراء أصول قديمة أو قديمـــة للمشتريات المحلية من الأصول القديمة.

٣- معاملة الأراضي كأصل ثابت في جميع الأحوال:

اعتبر النظام الأراضي أصلا ثابتا في جميع الحالات سواء كان شــراؤها للإستخدام أو للإتجار فيها أو للإستزراع أو للإستصلاح. ولتحديد قيمة الأراضــي كأصل ثابت وكجزء من رأس المال يلزم التفرقة بين شراء الأراضي والتــي تعــد تحويلات رأسمالية على السوق القومي ومصروفــات تهيئــة أو تمــهيد أو تعبيــد الأراضي والتي تعد إضافة في التكوين العيني لثروة المجتمع.

ولهذا، يتم معالجة ثمن شراء الأراضي الذي تتحملــه الوحــدة كــأصول مشتراه قائمة (قديمة)، بينما تعالج نفقات التهيئة والتمهيد والتعبيد للأراضــي فــي حـــ/١١ – مشروعات تحت التنفيذ – تكوين سلعي وعلى أن تســوى فيمــا بعــد كأصول جديدة.

٤-معالجة النفقات الإيرادية المؤجلة ضمن الأصول:

عالج النظام النفقات الإيرادية المؤجلة والتي تستفيد منها أكثر مــن فــترة مالية ضمن حـــ/ الأصول الثابتة وأخضعها لقاعدة الإهلاك، وقد خصص النظــام حـــ/١١٨ – نفقات إيرادية مؤجلة لهذا الغرض.

وقد قسم النظام حـــ/ نفقات إيرادية مؤجلة إلى الحسابات الفرعية التالية:

حـــ/ ١١٨١ – مصروفات التأسيس.
حـــ/ ١١٨٢ – تجارب بدء تشغيل.
حـــ/ ١١٨٣ – أبحـــاث.
حـــ/ ١١٨٤ – مستندات فنية.
حـــ/ ١١٨٥ – فوائد سابقة على بدء التشغيل.
حـــ/ ١١٨٦ – حملة إعلانية.

٥-تخصيص حسابات لإثبات الالتزامات والحقوق المترتبة علـــى شــراء وبيــع الأصول الثابتة:

راعى النظام توسيط حسابات لإثبات الإلتزامات والحقـوق الناتجـة عـن شراء وبيع الأصول الثابتة وذلك على النحو التالى: عند شراء الأصول من مـوارد الوحدة، يتم توسيط: حـ/٢٧٢١ دائنون مختلفون – دائنو شراء أصـــول جديـــدة، وحـ/ ٢٧٢٢ دائنون مختلفون – دائنو شراء أصول (قديمة).

إذا كان شراء الأصول بقروض، يتم تخصيص:

حـ/ ٢٤١١ – قروض محلية طويلة الأجل – لشراء أصول جديدة.

حـ/ ٢٤١٢ – قروض محلية طويلة الأجل – لشراء أصول قائمة.

حـ/ ٢٤٢١ – قروض خارجية طويلة الأجل لشراء أصول.

وعند بيع الأصول الثابتة، يتم توسيط:

حـ/ ١٧١١ مدينون مختلفون – مدينو بيع أصول ، لحصر حقوق الوحـدة لدى الغير والناتجة عن بيع الأصول الثابتة.

سابعا: الإثبات المحاسبى:

تحصل الوحدة الإقتصادى على الطاقة الإنتاجية إما بشراء الأصول الثابتـة من السوق المحلى أو بإستيرادها من الخارج أو من إنتاج الوحدة ذاتها أو الحصـول عليها كهدايا او عينات من الغير، ويتطلب التوجيه المحاسبى على المراحـل التـى تمر بها حياة الأصول وهى:

المرحلة الأولى: الإستحواذ على الأصول الثابتة.

المرحلة الثانية: إستخدام الأصول فى النشاط.

المرحلة الثالثة إستبعاد الأصول الثابتة بالبيع أو التخريد.

المرحلة الأولى: الإستحواذ على الأصول الثابتة.

يتم الحصول على الأصول الثابتة من:

- السوق المحلى
- الإستيراد من الخارج.
- تمويل الأصل بمعرفة الوحدة.
- الحصول على الأصول كهدايا وعينات من الغير.

وفيما يلى المعالجة المحاسبية لكل نوع منها:

أولا: شراء الأصول الثابتة من السوق المحلية:

قد يتم شراء الأصول الثابتة من السوق المحلية بموارد الوحدة الذاتية، وقد يتم دفع الثمن نقدا أو بواسطة دفعات مقدمة كما قد يتم الشراء بواسطة قروض محلية أو أجنبية تخصص لشراء أصول ثابتة.

١- شراء الأصول الثابتة من السوق المحلية وبموارد الوحدة:

عند التعاقد على شراء أصل ثابت قد يطلب المورد دفعات مقدمة، ثم تتسلم الوحدة الأصل وتقوم بتهيئته وإعداده للإستخدام ولهذا فإن خطوات الإثبات المحاسبى هى:

أ- التعاقد على شراء أصول وإستحقاق دفعة مقدمة:

xx			من حـ/ إنفاق إستثمارى	١٢٢
		x	حـ/ دفعات مقدمة	١٢٢١
	xx		إلى حـ/ دائنون مختلفون	٢٧٢
		x	حـ/ دائنو شراء اصول جديدة	٢٧٢١
		x	حـ/ دائنو شراء اصول قائمة	٢٧٢٢

ب- إثبات سداد قيمة الدفعة المقدمة:

xx			من حـ/ دائنون مختلفون	٢٧٢
		×	حـ/ دائنو شراء أصول جديدة	٢٧٢١
		×	حـ/ دائنو شراء أصول قائمة	٢٧٢٢
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط استثمارى	١٨٢٢

ج- إثبات ورود الأصل للوحدة وإستحقاق باقى القيمة:

xx			من حـ/ تكوين سلعى	١٢١
		×	حسب نوع الاصل.......	....
	xx		إلى حـ/ انفاق إستثمارى	١٢٢
			حساب دفعات مقدمة	١٢٢١
	xx		إلى حـ/ دائنون مختلفون	٢٧٢
		×	حـ/ دائنو شراء أصول جديدة	٢٧٢١
		×	حـ/ دائنو شراء أصول قائمة	٢٧٢٢

د- سداد باقى قيمة الأصل:

xx			من حـ/ دائنون مختلفون	٢٧٢
		×	حـ/ دائنو شراء أصول جديدة	٢٧٢١
		×	حـ/ دائنو شراء أصول قائمة	٢٧٢٢
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط استثمارى	١٨٢٢

هـ- إثبات المصروفات المتعلقة باقتناء وتركيب الأصل:

xx			من حـ/ تكوين سلعى	١٢١
		×	حـ/ أصل (حسب نوعه)	....
	xx		إلى حـ/ دائنون مختلفون	٢٧٢
		×	حـ/ دائنو شراء أصول جديدة	٢٧٢١
		×	حـ/ دائنو شراء أصول قائمة	٢٧٢٢

و – إثبات سداد مصاريف اقتناء وتركيب الأصل:

××			من حـ/ دائنون مختلفون		٢٧٢
		×	حـ/ دائنو شراء اصول جديدة		٢٧٢١
		×	حـ/ دائنو شراء اصول قائمة		٢٧٢٢
	××		إلى حـ/ بنك جارى		١٨٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط إستثمارى		١٨٢٢

س– إثبات إستخدام الأصل الثابت:

عندما يصبح الأصل الثابت جاهزا للإنتاج تماما، يجرى القيد التالى:

××			من حـ/ الاصول الثابتة		١١
		×	حـ/ اصل ...... (حسب نوعه)		......
	××		إلى حـ/ تكوين سلعى		١٢١
		×	حـ/ اصل (حسب نوعه)		......

٢– شراء الأصول الثابتة بقروض:

عند شراء أصول ثابتة عن طريق الإقتراض، يجب التفرقة بين الحصول على القرض نقدا ثم الصرف على شراء الأصول أو إستخدام القرض مباشرة فى السداد.

أ– الحصول على القرض وشراء أصول:

الحصول على القرض وإضافته للحساب الجارى بالوحدة، بالقيد التالى:

××			من حـ/ بنك جارى		١٨٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى		١٨٢٢
	××		إلى حـ/ قروض طويلة الاجل محلية		٢٤١
		×	لشراء اصول جديدة		٢٤١١
		×	او لشراء اصول قائمة		٢٤١٢

- تم تجرى القيود المحاسبية المتعلقة بإستحقاق وسداد الدفعات المقدمة وكذلك القيود المتعلقة بوصول الأصل للوحدة وتهيئته وإعداده للإستخدام كما لو كان الشراء بموارد الوحدة، وفى نهاية فترة القرض يتم سداده بجعل حـ/ قروض طويلة الأجل محلية مدينة وحساب بنك تمويل نشاط إستثمارى دائن.

ب- إستخدام القرض مباشرة فى السداد:

xx			من حـ/ تكوين سلعى	١٢١
		×	حـ/	.....
	xx		إلى حـ/ قروض طويلة الاجل	٢٤١
		×	لشراء اصول جديدة	٢٤١١
		×	او لشراء اصول قائمة	٢٤١٢

وعند سداد القرض يجعل حـ/ قروض طويلة الأجل محلية مدينة وحساب بنك تمويل نشاط إستثمارى دائن.

ثانيا: شراء الأصول الثابتة من الخارج (الإستيراد):

قد تستورد الوحدة الإقتصادية بعض الأصول الثابتة من الخارج، ويتم ذلك عادة عن طريق فتح حساب إعتمادات مستندية لشراء أصول والذى يخصص لحصر كافة التكاليف لحين وصول الأصل إلى الوحدة، مع ملاحظة أن هناك حساب آخر هو إعتمادات مستندية لشراء بضائع، الأول خصص للنشاط الإستثمارى المتمثل فى الحصول على أصول والثانى لمقابلة النشاط الجارى.

ويلاحظ أن النظام قد فصل الرسوم الجمركية عن باقى تكلفة الإعتمادات المستندية، بإعتبار أن الرسوم الجمركة لا تعتبر تكلفة على المستوى القومى، ولهذا قسم النظام حـ/ ١٢٢٢ - إعتمادات مستندية لشراء أصول إلى حسابين تحليلين هما:

حـ/ ١٢٢٢١-إعتمادات مستندية.

حـ/ ١٢٢٢٢-رسوم جمركية

على أن يحمل الحساب الأول بكافة النفقات من ثمن شراء الأصل والعمولات ومصاريف إعتماد وخلافه عدا الرسوم الجمركية والتى تحمل على حساب خاص بها مع ملاحظة أن الشراء قد يتم بالإقتراض أو بإستخدام موارد الوحدة، ولا تختلف المعالجة المحاسبية بالنسبة لشراء الأصول من الخارج بقروض عن الأصول المشتراة سوى التسوية فى حـ/ ٢٤٢١ قروض طويلة الأجل خارجية لشراء أصول.

أ- عند فتح الإعتماد وإستحقاق العمولة ومصاريف فتح الإعتماد:

xx			من حـ/ إعتمادات ميتندية لشراء اصول	١٢٢٢
		×	حـ/ إعتمادات مستندية	١٢٢٢١
	xx		إلى حـ/ دائنون مختلفون	٢٧٢
		×	حـ/ دائنو شراء اصول	٢٧٢١

ب- سداد مصاريف الإعتماد والعمولة:

xx			من حـ/ دائنون مختلفون	٢٧٢
		×	حـ/ دائنو شراء اصول	٢٧٢١
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط استثمارى	١٨٢٢

ج- إثبات إستحقاق مصاريف الشحن والتأمين فى حالة التعاقد فوب F.O.B[1]:

xx			من حـ/ إعتمادات مستندية لشراء اصول	١٢٢٢
		×	حـ/ إعتمادات مستندية	١٢٢٢١
	xx		إلى حـ/ دائنون مختلفون	٢٧٢
		×	حـ/ دائنو شراء اصول	٢٧٢١

---

(١) يتم تحليل التكلفة على أساس القيمة F.O.B دون النظر إلى أسلوب التعاقد والرسوم الجمركية وتكاليف أخرى، بينما لو تم الشراء على أساس القيمة سيف C.I.F يجب تقدير تكاليف الشحن والتأمين وإستبعادها من القيمة سيف لكى نصل إلى القيمة فوب على أن يتم إضافتها إلى بند تكاليف أخرى.

د- سداد مصاريف الشحن والتأمين:

xx			من حـ/ دائنون مختلفون	٢٧٢
		×	حـ/ دائنو شراء اصول	٢٧٢١
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط استثمارى	١٨٢٢

هـ- إثبات إستحقاق الرسوم الجمركية على الأصل الثابت:

xx			من حـ/ إعتمادات مستندية لشراء اصول	١٢٢٢
		×	حـ/ رسوم جمركية	١٢٢٢٢
	xx		إلى حـ/ دائنون متنوعون	٢٦٣
		×	حـ/ رسوم جمركية على الاصول	٢٧٢١

و- سداد الرسوم الجمركية

xx			من حـ/ دائنون متنوعون	٢٦٣
		×	حـ/ رسوم جمركسة على الاصول	٢٦٣٣١
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	٢٧٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط إستثمارى	١٨٢٢

ز- عند وصول الأصل وتحمل الوحدة مصاريف النقل والتجهيز للإستخدام:

xx			من حـ/ تكوين سلعى	١٢١
		×	(الاصل حسب نوعه)	.....
	xx		إلى حـ/ إعتمادات مستندية لشراء اصول	١٢٢٢
		×	حـ/ إعتمادات مستدية	١٢٢٢١
		×	حـ/ رسوم جمركية	١٢٢٢٢
	xx		إلى حـ/ دائنون مختلفون (الغير)	٢٧٢
	xx		إلى حـ/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥
			(إذا قامت بها الوحدة)	

ح- عند بدء تشغيل الأصل:

xx			من حـ/ الاصول الثابتة	١١
		×	حـ/ الاصل حسب نوعه	
	xx		إلى حـ/ تكوين سلعى	١٢١
		×	(حـ/ اصل ....)	٢٧٢١

ثالثا: تكوين الأصل بمعرفة الوحدة

قد لا تشترى الوحدة أصولها من السوق المحلية او الخارجية لكنها قد تقوم هى بتصنيعها داخليا فى مركز العمليات الرأسمالية (مشـــغولات داخليـــة) أو فـــى مراكز الإنتاج (إنتاج تام) كما هو فى شركة المراجل البخارية أو السيارات، وفيمـــا يلى التوجيه المحاسبى للعمليات المتعلقة بتكوين الأصول بمعرفة الوحدة.

(أ) السحب من المشغولات الداخلية:

xx			من حـ/ تكوين سلعى	١٢١
		×	(الاصل حسب نوعه)	
	xx		إلى حـ/ المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة	٤١٥
		×	(حـ/ ....)	....

(ب) السحب من إنتاج الوحدة:

xx			من حـ/ تكوين سلعى	١٢١
		×	(الاصل حسب نوعه)	
	xx		إلى حـ/ صافى مبيعات إنتاج تام	٤١١
		×	(حـ/ ....)	....

وقد تقوم الوحدة بإنشاء القواعد والتركيبـــات المتعلقـــة بتهيئـــة الأصـــل للإستخدام وفى هذه الحالة لا يخرج القيد المحاسبى عن القيد المتعلق بالمشـــغولات الداخلية وبقيمة مصاريف التهيئة والإعداد، بينما لو تم تكليف الغير بتهيئة الأصـــل أو إقامة إنشاءات أو تركيب قواعد وخلافة فإن التوجيه المحاسبى هو:

xx			من حـ/ تكوين سلعى	١٢١
		×	(الاصل حسب نوعه)	
	xx		إلى حـ/ دائنون مختلفون	٢٧٢
		×	حـ/ دائنو شراء اصول جديدة	٢٧٢١

(جـ) وعند بدأ إستخدام الأصل فى الإنتاج:

١١	من حـ/ الأصول الثابتة (الأصل حسب نوعه)	×		xx
١٢١	إلى حـ/ تكوين سلعى (الأصل حسب نوعه)	×	xx	

رابعا: الحصول على الأصول كهدايا أو عينات من الغير:

قد تحصل الوحدة الإقتصادية على الأصل الثابت كهدايا أو عينة او تبرع وفى تلك الحالة تقوم الوحدة بتقدير قيمة هذا الأصل بمعرفة الفنيين وتعالج كإيرادات تحويلية لمفاهيم المحاسبة القومية.

(أ) عند إستلام الأصل:

١٢١	من حـ/ تكوين سلعى (الأصل حسب نوعه)	×		xx
٤٤ ٤٤٣	إلى حـ/ إيرادات تحويلية حـ/ ارباح رأسمالية	 ×	xx	

ملحوظة: يفضل البعض معالجتها فى حـ/ إحتياطيات أخرى.

ثم تجرى عمليات التهيئة والإعداد للإستخدام، فإذا قامت بها الوحدة تعالج فى حساب مشغولات داخلية تامة بالتكلفة وإذا أسندت للغير يتم توسيط حساب دائنون مختلفون، وعلى أن يكون حـ/ تكوين سلعى مدينا بهذه التكلفة.

وعند بدأ استخدام الأصل -يقفل حساب التكوين السلعى فى حـ/الأصول وعلى حسب نوع الأصل، وكما سبق إيضاحه.

وبعد أن استعرضنا المعالجة المحاسبية للصور المختلفة التى يمكن خلالها الحصول الأصول الثابتة، نستعرض فيما يلى المراحل التالية فى حياة الأصل الثابت.

المرحلة الثانية: استخدام الأصول فى النشاط:

بعد إعداد وتهيئة وتركيب الأصول الثابتة ودخولها مرحلة الإنتاج الفعلى وتحولها إلى طاقة إنتاجية فعلية فإن الأمر يتطلب المحافظة على هذه الطاقة من خلال إحتساب تكاليف للصيانة و الإهلاك وغيرها من أعباء التشغيل الجارى للأصول الثابتة، وهذه النفقات أو المصروفات سوف نتناولها أثناء شرح الإستخدامات فى الباب التالى.

المرحلة الثالثة: إستبعاد الأصول الثابتة بالبيع أو التخريد:

قد تقرر الوحدة تخريد أو إستبعاد الأصل الثابت لأسباب عديدة مثل إنتهاء العمر الإنتاجى أو إنخفاض الإنتاجية أو بسبب الهلاك المفاجئ للأصل.

١- إستبعاد الأصل بالتخريد:

لم يرد بالنظام معالجة الأصول التى يتم تخريدها، ولهذا يمكن إنشاء مخزن مخلفات أصول ثابتة حزئى من مخزن المخلفات، مع إقفال حساب مخصص الأصل الذى تم تخريده بجعله مدينا وحـ/ الأصل الثابت ذاته دائنا، وعند بيع الأصل كخردة يتم توسيط حـ/ مدينون مختلفون وجعل حـ/ مخزن مخلفات الأصول دائنا مع تسوية الفرق كأرباح او خسائر رأسمالية، ومن ثم فإن المعالجة المحاسبية هى:

(أ) عند تخريد الأصل الثابت:

xx			من حـ/ مخزن مخلفات الاصول	١٣١٥٢
		×	اصل ....(حسب نوعه)	
	xx		من حـ/ مخصص الإهلاك	٢٣١
		×	مخصص إهلاك	
	xx		إلى حـ/ الاصول الثابتة	١١
		×	اصل ....(حسب نوعه)	....

(ب) عند بيع الخردة:

××			من حـ/ مدينون مختلفون	١٧١
		×	حـ/ مدينو بيع اصول خردة	١٧١١
	××		إلى حـ/ مخزن مخلفات الاصول	١٧١١
		×	(اصل .... حسب نوعه	....

قد يترتب على بيع الأصل تحقيق أرباح أو خسائر رأسمالية، ولا تخـــرج المعالجة المحاسبية لها عن المعالجة المحاسبية فى حالة بيع الأصل الثابت والتـــى سوف يرد شرحها فى النقطة التالية.

١- إستبعاد الأصل بالبيع:

لا تتطلب المعالجة فى حالة استبعاد الأصل بالبيع إنشاء مخـــزن مخلفـــات الأصول الثابتة ولكن يتم توسيط حـــ/ مدينون مختلفون ومعالجة الأرباح والخســائر الرأسمالية التى تنتج عن البيع في الحسابات الخاصة بها وذلك على النحو التالى:

××			من حـ/ مخصص الإهلاك	٢٣١
		×	حـ/ مخصص	....
	××		إلى حـ/ الاصول الثابتة	١١
		×	حـ/ اصل (على حسب نوعه)	....

(ب) بيع الأصل بأقل من قيمته الدفترية:

××			من حـ/ مدينون مختلفون	١٧١
		×	حـ/ مدينو بيع اصول	١٧١١
××			من حـ/ خسائر راسمالية (بالفرق)	٣٦٤
	××		إلى حـ/ الاصول الثابتة	١١
		×	حـ/ الاصل .... على حسب نوعه	....

(جـ) بيع الأصل من القيمة الدفترية:

××			من حـ/ مدينون مختلفون	١٧١
		×	حـ/ مدينو بيع اصول	١٧١١
	××		إلى حـ/ الاصول الثابتة	١١
		×	حـ/ الاصل .... على حسب نوعه	....
	××		إلى حـ/ إيرادات تحويلية	٤٤
		×	حـ/ ارباح راسمالية (بالفرق)	٤٤٣

(د) عند تحصيل ثمن البيع:

xx			من حـ/ بنك جارى	١٨٢
		x	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١
	xx		إلى حـ/ مدينون مختلفون	١٧١
		x	حـ/ مدينو بيع اصول	١٧١١

مثال على الأصول الثابتة:

تمت العمليات التالية فى إحدى وحدات القطاع العام خلال العـــام المـــالى ١٩٩٤/٩٣م.

(١) إشترت الوحدة قطعة أرض فضاء بمبلغ ٢٥٠٠٠٠جنيه دفع منـــها أثنـــاء التعاقد ٥٠٠٠٠ جنيه وعلى أن يتم سداد بـــاقى الثمـــن بعـــد إســـتلام الأرض وتسجيلها، وقد بلغت مصاريف التسجيل ١٨٠٠٠جنيه ومصـــــاريف إعدادهـــا وتهيئتها للإستخدام ٢٠٠٠جنيه سددت جميعها بشيكات من حساب الوحدة لـــدى بنك مصر.

(٢) تعاقدت الوحدة مع إحدى الشركات الأجنبيـــة علـــى توريـــد ٣ ســـيارات لإستخدامها فى النشاط وكانت البيانات المتعلقة بهذه العملية هى: سعر شـــــراء السيارات ١٠٠٠٠٠ جنيه تسليم ميناء دولة الشركة الأجنبية.

قامت الوحدة بفتح الإعتماد المطلوب.

تم إستلام مستندات الشحن وبلغت مصاريف الشـــحن ٦٠٠٠ جنيـــه ســـددت لإحدى شركات الشحن الوطنية.

وصلت السيارات للوحدة وتم تجهيزها داخليا للإستخدام بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه.

(٣) تم إنتاج ٥ آلات للإستخدام الداخلى بواقع ١٥٠٠٠جنيه لكل آلة، وأصبحت صالحة للإستخدام، كما حصلت الوحدة على سيارة قديمة بمبلغ ٢٠٠٠٠جنيـــه وقد دفعت الوحدة مصاريف إعداد وتهيئة قدرت قيمتها بمبلـــغ ٢٠٠٠٠جنيـــه وأصبحت صالحة للإستخدام.

(٤) تم تخريد إحدى الآلات فى أول يوليه ١٩٩٣م وكان رصيد الآلة بالدفاتر ١٢٠٠٠جنيه ورصيد مخصصها فى هذا التاريخ ٨٠٠٠ جنيه، وقد بيعت بشيك بعد فترة بمبلغ ٧٠٠٠جنيه.

(٥) حصلت الوحدة على قرض من بنك مصر على ذمة شراء مراجل بخارية محلية بمبلغ ٢٠٠٠٠٠جنيه وأضيفت القيمة للحساب الجارى للوحدة لدى البنك، وقد تسلمت الوحدة المراجل وتحملت مصاريف نقل ١٠٠٠جنيه سددت لإحدى وحدات القطاع الخاص، علاوة على تحمل الوحدة ٢٥٠٠٠جنيه مصاريف تركيب قواعد وتوصيلات للمراجل تمت فى ورش الوحدة، وأصبحت جاهزة للاستخدام.

والمطلوب:

إثبات العمليات السابقة طبقا للنظام المحاسبى الموحد مع العلم بأنه تم سداد جميع المستحقات بشيكات.

الحل

٥٠٠٠٠			من حـ/ إنفاق إستثمارى	
		٥٠٠٠٠	حـ/ دفعات مقدمة	
	٥٠٠٠٠		إلى حـ/ دائنو شراء أصول ثابتة	
		٥٠٠٠٠	حـ/ دائنو شراء أصول ثابته	
			إستحقاق دفعة مقدمة عن قطعة ارض مشتراة	
٥٠٠٠٠			من حـ/ دائنون مختلفون	
		٥٠٠٠٠	حـ/ دائنو شراء أصول ثابتة	
	٥٠٠٠٠		إلى حـ/ بنك جارى	
		٥٠٠٠٠	حـ/ بنك تمويل نشاط إستثمارى	
			سداد الدفعة المقدمة بشيك	
٢٥٠٠٠٠			من حـ/ تكوين سلعى	
		٢٥٠٠٠٠	اراضى فضاء	
	٥٠٠٠٠		إلى حـ/ إنفاق إستثمارى	
		٥٠٠٠٠	حـ/ دفعات مقدمة	
	٢٠٠٠٠٠		إلى حـ/ دائنون مختلفون	
		٢٠٠٠٠٠	حـ/ دائنو شراء أصول ثابتة	
			إستلام الارض وإستحقاق باقى الثمن	

٢٠٠٠٠٠			من حـ/ دائنون مختلفون	
		٢٠٠٠٠٠	حـ/ دائنو شراء اصول قائمة	
	٢٠٠٠٠٠		إلى حـ/ بنك جارى	
		٢٠٠٠٠٠	حـ/ بنك تمويل نشاط إستثمارى	
			سداد باقى ثمن الارض	
٢٠٠٠٠			من حـ/ تكوين سلعى	
		٢٠٠٠٠	اراضى فضاء	
	٢٠٠٠٠		إلى حـ/ دائنون مختلفون	
		٢٠٠٠٠	حـ/ دائنو شراء اصول جديدة	
			استحقاق مصاريف الإعداد والتهيئة	
٢٠٠٠٠			من حـ/ دائنون مختلفون	
		٢٠٠٠٠	حـ/ دائنو شراء اصول جديدة	
	٢٠٠٠٠		إلى حـ/ بنك جارى	
		٢٠٠٠٠	حـ/ بنك تمويل نشاط إستثمارى	
			سداد القيمة بشيك	
٢٧٠٠٠٠			من حـ/ الاصول الثابتة	
		٢٧٠٠٠٠	حـ/ الاراضى	
	٢٧٠٠٠٠		إلى حـ/ تكوين سلعى	
		٢٧٠٠٠٠	حـ/ اراضى	
			اثبات إستخدام الاصل	
٣٠٠٠٠٠			من حـ/ إعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة	
		٣٠٠٠٠٠	حـ/ إعتمادات مستندية	
	٣٠٠٠٠٠		إلى حـ/ دائنون مختلفون	
		٣٠٠٠٠٠	حـ/ دائنو شراء اصول جديدة	
			فتح إعتماد لشراء اصول من الخارج	
٣٠٠٠٠٠			من حـ/ إعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة	
		٣٠٠٠٠٠	حـ/ إعتمادات مستندية	
	٣٠٠٠٠٠		إلى حـ/ دائنون مختلفون	
		٣٠٠٠٠٠	حـ/ دائنو شراء أصول جديدة	
			فتح إعتماد لشراء اصول من الخارج	
٣٠٠٠٠٠			من حـ/ دائنون مختلفون	
		٣٠٠٠٠٠	حـ/ دائنو شراء اصول جديدة	
	٣٠٠٠٠٠		إلى حـ/ بنك جارى	
		٣٠٠٠٠٠	حـ/ بنك تمويل نشاط إستثمارى	
			سداد القيمة بشيك	

٥٢٠٠٠			من حـ/ إعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة	
		٧٠٠٠	حـ/ إعتمادات مستندية	
		٤٥٠٠٠	حـ/ رسوم جمركية	
	٧٠٠٠		إلى حـ/ دائنون مختلفون	
		٧٠٠٠	حـ/ دائنو شراء اصول جديدة	
	٤٥٠٠٠		إلى حـ/ دائنون متنوعون	
		٤٥٠٠٠	حـ/ رسوم جمركية	
			إستحقاق مصاريف الشحن وخلافه	
٣٥٢٠٠٠			من حـ/ تكوين سلعى	
		٣٥٢٠٠٠	سيارات	
	٣٥٢٠٠٠		إلى حـ/ إعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة	
		٣٠٧٠٠٠	حـ/ إعتمادات مستندية	
		٤٥٠٠٠	حـ/ رسوم جمركية	
			إثبات إستلام الاصل	
٩٠٠٠			من حـ/ تكوين سلعى	
		٩٠٠٠	ســـيارات	
	٩٠٠٠٠		إلى حـ/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	
			إثبات تجهيز السيارات داخل الوحدة	
٣٦١٠٠٠			من حـ/ الاصول الثابتة	
		٣٦١٠٠٠	حـ/ سيارات	
	٣٦١٠٠٠		إلى حـ/ تكوين سلعى	
		٣٦١٠٠٠	حـ/ سيارات	
			إثبات إستخدام الاصل (سيارات)	
٧٥٠٠٠			من حـ/ تكوين سلعى	
		٧٥٠٠٠	حـ/ آلات ومعدات	
	٧٥٠٠٠		إلى حـ/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	
			إثبات تكلفة إنتاج ٥ آلات فى ورش الوحدة	
٧٥٠٠٠			من حـ/ الاصول الثابتة	
		٧٥٠٠٠	حـ/ آلات ومعدات	
	٧٥٠٠٠		إلى حـ/ تكوين سلعى	
		٧٥٠٠٠	حـ/ آلات ومعدات	
			بدا إستخدام الآلات المنتجة بمعرفة الوحدة	
٢٠٠٠٠			من حـ/ تكوين سلعى	
		٢٠٠٠٠	حـ/ السيارات	
	٢٠٠٠٠		إلى حـ/ إحتياطيات اخرى	
			او إلى حـ/ إيرادات تحويلية	
			(ارباح رأسمالية)	
			الحصول على سيارة قديمة كهدية	

٢٠٠٠			من حـ/ تكوين سلعى	
		٢٠٠٠	حـ/ السيارات	
	٢٠٠٠		إلى حـ/ دائنون مختلفون	
		٢٠٠٠	حـ/ دائنو شراء اصول جديدة	
			إستلام السيارات	
٢٢٠٠٠			من حـ/ الاصول الثابتة	
		٢٢٠٠٠	حـ/ السيارات	
	٢٢٠٠٠		إلى حـ/ تكوين سلعى (السيارات)	
			بدا إستخدام السيارة فى النشاط	
٨٠٠٠			من حـ/ مخصص الإهلاك	
		٨٠٠٠	إهلاك سيارات	
٤٠٠٠			من حـ/ مخزن مخلفات الاصول	
	١٢٠٠٠		إلى حـ/ الاصول الثابتة	
		١٢٠٠٠	حـ/ الآلات	
			تخريد الآلات	
٧٠٠٠			من حـ/ مدينون مختلفون	
		٧٠٠٠	حـ/ مدينو بيع اصول	
	٤٠٠٠		إلى حـ/ مخزن مخلفات الاصول	
	٣٠٠٠		إلى حـ/ إيرادات تحويلية	
		٣٠٠٠	حـ/ ارباح راسمالية	
			بيع الآلة المخرده	
٧٠٠٠			من حـ/ بنك جارى	
		٧٠٠٠	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	
	٧٠٠٠		إلى حـ/ مدينون مختلفون	
		٧٠٠٠	حـ/ مدينو بيع اصول قادمة	
			تحصيل ثمن الآلة المباعة بشيك	
٢٠٠٠٠٠			من حـ/ بنك جارى	
		٢٠٠٠٠٠	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	
	٢٠٠٠٠٠		إلى حـ/ قروض محلية طويلة الاجل	
		٢٠٠٠٠٠	حـ/ قروض محلية طويلة الاجل لشراء اصول	
			إستلام القرض وإيداعه البنك	
٢٠٣٥٠٠			من حـ/ تكوين سلعى	
		٢٠٣٥٠٠	حـ/ آلات ومعدات	
	٢٠١٠٠٠		إلى حـ/ دائنون مختلفون	
		٢٠١٥٠٠	حـ/ دائنو شراء اصول جديدة	
	٢٥٠٠		إلى حـ/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	
			إثبات إستلام المراجل وإضافة المصاريف التى تمت بمعرفة الوحدة	

٢٠١٠٠٠			من حـ/ دائنون مختلفون	
		٢٠١٠٠٠	حـ/ دائنو شراء أصول جديدة	
	٢٠١٠٠٠		إلى حـ/ بنك جارى	
		٢٠١٠٠٠	حـ/ بنك جارى	
			سداد قيمة المراجل البخارية	
٢٠٣٥٠٠			من حـ/ الأصول الثابتة	
		٢٠٣٥٠٠	حـ/ آلات ومعدات	
	٢٠٣٥٠٠		إلى حـ/ تكوين سلعى	
		٢٠٣٥٠٠	حـ/ آلات ومعدات	
			إثبات إستخدام المراجل فى النشاط	

المبحث الثانى
المخـــــزون

تقوم الوحدات الإقتصادية التى تمارس نشاطا صناعيا أو زراعيا بشـــــراء المستلزمات السلعية وإيداعها بالمخازن، ثم إعادة صرفها مرة أخرى للإستخدام فـى النشاط الإنتاجى لأغراض تشكيل أو خلق منتج معين، وفى نهاية كل سنة مالية يتـم جرد المخزون لدى الوحدة من الإنتاج غير التام والإنتاج التام والمستلزمات السلعية التى لم يتم سحبها للتشغيل بعد.

وكما أن الوحدة قد تشترى أصول ثابتة من الخارج فإنها تقوم أيضا بشراء مستلزمات سلعية او بضائع من الخارج وتقوم بفتـــح إعتمـــادات مســـتندية لـــهذا الغرض، ويلزم فى نهاية كـــل فـترة الرقابـــة علـــى المســـتلزمات الســـلعية أو البضائعبغرض البيع المستوردة من الخارج بإعتمادات مســـتندية، كمـــا أن الأمـــر يتطلب التعرف على حركة البضائع بالنسبة للوحدات التى تمارس نشاطا تجاريـــــا، كما أن الوحدة قد ترسل مستلزمات سلعية أو إنتاج غير تام للغير لإجـــراء بعـــض العمليات التشغيلية عليه، والتى تتطلب بدورها حصر ورقابة المخزون عن البضائع لدى الغير.

ولهذا فقد قسم النظام حـــ/١٣ المخزون إلى حسابات المخزون المســـاعدة التالية:

حـــ/ ١٣١ مخزون المستلزمات السلعية
حـــ/ ١٣٢ مخزون إنتاج غير تام وأعمال التنفيذ
حـــ/ ١٣٣ مخزون إنتاج تام
حـــ/ ١٣٤ بضائع لدى الغير
حـــ/ ١٣٥ مخزون بضائع بغرض البيع
حـــ/ ١٣٦ إعتمادات مستندية لشراء بضائع
حـــ/ ١٣٧ حركة الإنتاج التام بسعر البيع

يعكس التبويب السابق التمييز بين أنواع المخزون فى الوحدات الإقتصادية المختلفة، علاوة على تحقيق أهداف الرقابة وخدمة المحاسبة القومية، ولـذا يمكـن تناول حسابات المخزون فى مجموعات متجانسة على النحو التالى:

المجموعة الأولى : حسابات الحركة المخزنية (حـ/١٣١).

المجموعة الثانية: حسابات جردية (حـ/ ١٣٢، حـ/١٣٣، حـ/١٣٥).

المجموعة الثالثة: حسابات مخزنية وسيطة (حـ/١٣٤، حـ/١٣٦).

المجموعة الرابعة: حسابية رقابية أو إحصائية (حـ/ ١٣٧).

المجموعة الأولى: حسابات الحركة المخزنية:

تشمل حسابات الحركة المخزنية (حـ/١٣١- مخـزون المسـتلزمات السلعية)، وهذا الحساب يهدف إلى تحقيق الرقابة على مخازن المستلزمات السـلعية عن طريق الجرد المستمر ومعرفة المخزون من المستلزمات السلعية فى أى وقـت على مدار العام.

وقد راعى النظام فى تبويبه للمخزون من المسـتلزمات السـلعية وضـع النوعيات المتجانسة من المخزون فى حساب فرعى واحد على النحو التالى:

- حـ/ ١٣١١ – مخزن الخامات.
- حـ/ ١٣١٢ – مخزن الوقود.
- حـ/ ١٣١٣ – مخزن قطع الغيار والمهمات.
- حـ/ ١٣١٤ – مخزن مواد التعبئة والتغليف
- حـ/ ١٣١٥ – مخزن المخلفات.

وفيما يلى نبذة سريعة عن كل مخزن:

➢ **حـ/١٣١١ – مخزن الخامات:**

ويبين هذا الحساب حركة الخامات التى تستخدمها الوحـدة فـى نشـاطها الإنتاجى، وينقسم هذا الحساب إلى حسابين جزئيين هما:

- حـ/ ١٣١١١ مخزن الخامات الرئيسية.
- حـ/ ١٣١١٢ مخزن الخامات المساعدة.
- **حـ/ ١٣١٢ – مخزن الوقود:**

ويوضح هذا الحساب حركة الوقود المستخدم فى الوحدة الإقتصادية خلال الفترة المالية، وعلى حسب أنواع الوقود المستخدم.

- **حـ/ ١٣١٣ مخزن قطع الغيار والمهمات:**

ويعكس هذا الحساب حركة المخزون من قطع الغيار والمهمات المتنوعة، وقد تم تقسيمه بالدليل المحاسبى إلى حسابين جزئيين هما:

- حـ/ ١٣١٣١-مخزن قطع الغيار ومواد الصيانة.
- حـ/ ١٣١٣٢ – مخزن المواد والمهمات المتنوعة.

- **حـ/ ١٣١٤ مخزن مواد التعبئة والتغليف:**

ويبين هذا الحساب حركة مواد التعبئة والتغليف بنوعيها المستهلكة والمتداولة، وقد قسم النظام هذا الحساب إلى حسابين جزئيين هما:

- حـ/ ١٣١٤١ – مخزن مواد تعبئة وتغليف مستهلكة.
- حـ/ ١٣١٤ – مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة.

- **حـ/ ١٣١٥ – مخزن المخلفات:**

ويعكس هذا الحساب حركة المخزون من المخلفات الناتجة عن النشاط الإنتاجى او المشتريات من المستلزمات السلعية.

- قواعد المعالجة المحاسبية:

وضع النظام المحاسبى الموحد قواعد لشراء وصرف وجرد المخزون من المستلزمات السلعية تتلخص فيما يلى:

١-توحيد أساس حساب تكلفة المشتريات:

يتم تحديد تكلفة المشتريات من المستلزمات السلعية على أساس ثمن الشراء وكافة النفقات حتى تصل المشتريات إلى مخازن الوحدة فيما عدا

النفقات التمويلية حيث خصص النظام حـ/نفقات إيرادية مؤجلة (حـ/١١٨) لهذا الغرض.

٢-توسيط حساب الموردين:

يتم توسيط حساب الموردين لمشتريات جميع المستلزمات السلعية مع التفرقة بين موردى القطاعات الإقتصادية لأغراض إعداد الموازنة النقدية.

٣-وضع أساس لتسعير المواد المنصرفة من المخازن:

أخذ النظام المحاسبى الموحد بأساس المتوسط المتحرك عند تحديد قيمة للمستلزمات السلعية المنصرفة من المخازن للتشغيل.

٤-التمييز بين شراء المستلزمات السلعية من السوق المحلى والسوق الخارجى:

عالج النظام المستلزمات السلعية المشتراة من السوق المحلى فى حـ/المخزون -مخزن... وجعله مدينا وحساب الموردين دائنا، بينما عالج المشتريات من السوق الخارجية فى حـ/١٣٦ إعتمادات مستندية لشراء بضائع.

الإثبات المحاسبى:

وفيما يلى نوضح المعالجة المحاسبية لكل من:

١-مخزن المستلزمات السلعية.

٢-مخزن المخلفات.

٣-جرد مخزن المستلزمات السلعية.

١- مخزن المستلزمات السلعية:

طبقا للقواعد العامة السابقة، يلزم توسيط حساب الموردين وفقا لأساس الإستحقاق وحساب تكلفة المستلزمات السلعية وفقا لأسعار فواتير الشراء مضافا إليها كافة النفقات المتعلقة بالشراء حتى تصل إلى مخازن الوحدة المشترية، ولم يتعرض النظام لمشكلة نقل المستلزمات السلعية بمعرفة الوحدة، وينادى غالبية الكتاب بتقدير تكلفة نقل المشتريات وجعل حساب خدمات مباعة دائنا بالقيمة.

أ-عند شراء مستلزمات سلعية وإيداعها المخازن:

١٣١١١	من حـ/ مخزن			xx
٣٦١	إلى حـ/ الموردين		xx	
٣٦١١	حـ/ موردى قطاع عام اعمال (مثلا)	×		

ب- مصاريف نقل المستلزمات السلعية:

١٣١١١	من حـ/ مخزن....(مخزن الخامات الرئيسية مثلا)			xx
٣٦١	إلى حـ/ الموردين		xx	
	موردى قطاع			
	(إذا تم النقل بمعرفة الغير)			
٤١٧	إلى حـ/ خامات مباعة		xx	
	(إذا تم النقل بمعرفة الوحدة)			

جـ- مردودات ومرتجعات المستلزمات السلعية:

٣٦١	من حـ/ الموردين			xx
٣٦١١	حـ/ موردى قطاع اعمال (مثلا)	×		
١٣١١١	إلى حـ/ مخزن		xx	
......	(مخزن خامات رئيسية مثلا)	×		

د- صرف المستلزمات السلعية للإستخدام:

سوف نتناول صرف المستلزمات السلعية لأغراض التشغيل أو التحريـــر في الباب التالى عند تداول الإستخدامات.

٢- مخزن المخلفات:

بداية يجب التفرقة بين مخلفات النشاط الإنتاج والمخلفات عن المشـــتريات من المستلزمات السلعية أو البضائع بغرض البيع، حيث عالج النظام النـــوع الأول كإيرادات والثانية كتسوية للإستخدامات، كما أن هذه المخلفات قد يعاد إســـتخدامها

فى النشاط أو تباع للغير، وقد ينتج عن هذا البيع أرباح أو خســـائر، وفيمـــا يلـــى المعالجة المحاسبية المتعلقة بمخزن المخلفات:

أ-إيداع المخلفات بالمخزن:

يتم إيداع المخلفات بالمخزن بعد تقدير قيمة لها على أساس متوسط أســعار البيع فى العام السابق ويتم إثباتها بالقيد التالى:

xx			من حـ/ مخزن المخلفات	١٣١٥
	xx		إلى حـ/ إيرادات النشاط الجارى	٤١
		x	خـ/ مخلفات إنتاج	٤١٩
			(إذا كانت مخلفات نشاط إنتاجى)	
	xx		إلى حـ/ مستلزمات سلعية	٣٢
	xx		او إلى حـ/ مشتريات بغرض البيع	٣٤
			(إذا كانت مخلفات مستلزمات او مشتريات بغرض البيع)	

ب- إعادة إستخدام المخلفات فى نشاط الوحدة:

xx			من حـ/ مستلزمات سلعية	٣٢
		x	حـ/ مخلفات	٤١٩
	xx		إلى حـ/ مخزن المخلفات	١٣١٥

جـ- بيع المخلفات:

عند التصرف فى المخلفات بالبيع، يلزم توسيط حـــ/عملاء بحسب القطـــاع مع معالجة الأرباح الناتجة عن البيع كإيرادات متنوعة، بينما لم يفرد النظام حســاب لإثبات ما يترتب على بيع المخلفات فى حالة الخسائر، وقد إقترح بعــض الكتـــاب معاملتها كخسائر رأسمالية وآخرين[1] طالبوا بفتح حساب بإسم "خسائر متنوعـــة"، ولهذا فإن المعالجة المحاسبية هى:

---

(١) د. بشير عبدالعظيم البنـــا، " النظـــام المحاســبى الموحـــد"، مكتبـــة الجـــلاء بالمنصورة، ١٩٨٩.

إذا كان البيع بربح:

xx			من حـ/ العملاء	١٦١
		×	(عملاء حسب النوع)	....
	xx	×	إلى حـ/ مخزن المخلفات	١٣١٥
	xx		إلى حـ/ إيرادات متنوعة	٤٤٦

إذا كان البيع بخسارة:

xx			من حـ/ العملاء	١٦١
		×	(عملاء حسب النوع)	....
xx			من حـ/ خسائر متنوعة	....
	xx		إلى حـ/ مخزن المخلفات	١٣١٥

د- بيع الخامات:

طبقا لما ورد بالنظام المحاسبى الموحد، يتم توسيط حساب "مدينون مختلفون – مدينو بيع أصول حـ/ ١٧١١" فى حالة بيع خامات، مع معالجة الأرباح أو الخسائر الناتجة عن البيع كما سبق عند بيع المخلفات.

٣- جرد المستلزمات السلعية:

تتطلب قواعد المراقبة الداخلية عند جرد المستلزمات السلعية على مدار العام وفى نهاية كل سنة مالية، وقد يحدث ألا يطابق الرصيد بالدفاتر مع الرصيد الفعلى نتيجة وجود عجز او زيادة فى المخزون.

(أ) معالجة العجز:

تختلف معالجة العجز بإختلاف أسبابه، حيث هناك العجز الطبيعى الذى يكون فى حدود المعدلات الموضوعة بمعرفة الفنيين ويعالج كعنصر من عناصر التكلفة ويحمل على حساب المستلزمات السلعية ويخفض به حساب المخزن المختص.

٣٢	من حـ/ المستلزمات السلعية			xx
٣٢١١	حـ/ خامات رئيسية (مثلا)	x		
١٣١١١	إلى حـ/ مخزن الخامات الرئيسية		xx	

أما إذا كان العجز غير طبيعى، نتيجة إهمال أو سوء استخدام أو اختــلاس وخلافه، يتم تحديد المسئول عن العجز ويجرى القيد التالى:

١٧٢	من حـ/ الأرصدة المدينة الأخرى			xx
....	حـ/	x		
١٣١١١	إلى حـ/ مخزن الخامات الرئيسية (مثلا)		xx	

وإذا لم تتمكن الوحدة من تحديد المسئول عن العجز الطبيعى، يكون القيد:

٣٢	من حـ/ المستلزمات السلعية			xx
......	أو من حـ/ خسائر متنوعة			xx
١٣١١	إلى حـ/ مخزن الخامات الرئيسية	x		
	(إذا كان العجز فى مخزن الخامات الرئيسية)		xx	

(ب) معالجة الزيادة:

إذا كانت الزيادة ناتجة عن فروق فى الوزن أو القيـــاس أو العــد أثنــاء الصرف من المخازن تعالج كتصحيح لقيمة المستلزمات السلعية، ويكون القيد:

١٣١١	من حـ/ الخامات الرئيسية (مثلا)			xx
٣٢	إلى حـ/ مستلزمات سلعية			
٣٢١١	(خامات رئيسية)		xx	

- المجموعة الثانية : حسابات جردية:

ومفردات هذه المجموعة هى الحسابات المساعدة التالية:

- حــ/ ١٣٢ – مخزن إنتاج غير تام وأعمال تحت التنفيذ.
- حــ/ ١٣٣ – مخزون الإنتاج التام.
- حــ/ ١٣٥ – مخزون بضائع بغرض البيع.

١-حـــ/ مخزون إنتاج غير تام وأعمال تحت التنفيذ:

عرف النظام الإنتاج غير التام بأنه "قيمة الموجود فى نهاية فـــترة زمنيـــة معينة من الخامات التى أجريت عليها بعض العمليات الإنتاجية ولكن لا يمكن بيعها بحالتها"، أما الأعمال تحت التنفيذ"فهى عبارة عن الأعمال التى تعهد بـــها الوحـــدة للغير بتنفيذها لحسابها ولم يتم تنفيذها أو إستكمالها أو تسلمها حتى نهايـــــة الفـــترة المالية.

- **قواعد المعالجة المحاسبية:**

- يتحمل حـــ/ ١٣٢ – إنتاج غير تام وأعمال تحت التنفيذ بتكلفتـــــهما فـــى أول الفترة، وفى نهاية السنة المالية يتم التسوية بين المخزون أول وآخر فى حــــــ/ التغير فى مخزون الإنتاج غير التام بالتكلفة.
- تحديد تكلفة الإنتاج غير التام بتكلفة آخر مرحلة علاوة على التكاليف المباشـــرة (مواد – أجور) فى المرحلة الأخيرة التى توقف عندها الإنتاج.

(أ) إقفال مخزون أول الفترة من الإنتاج غير التام:

xx			من حـ/ التغير فى مخزون الإنتاج غير التام بالتكلفة	٤١٤
	xx		إلى حـ/ مخزون الإنتاج غير التام	١٣٢١
			(اول الفترة)	

(ب) إثبات مخزون الإنتاج غير التام آخر الفترة:

xx			من حـ/ مخزون الإنتاج غير التام	١٣٢١
			(آخر الفترة)	
	xx		إلى حـ/ التغير فى مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤

(جـــ) إقفال حـــ/ التغير فى المخزون فى حـــ/ العمليات الجارية:

- إذا كان رصيد حـــ/ التغير فى مخزون الإنتاج غير التام دائنا يقفـــل فى حـــ/ العمليات الجارية على النحو التالى:

xx			من حـ/ التغير فى مخزون الإنتاج غير التام	
	xx		إلى حـ/ العمليات الجارية	

وإذا كان رصيد التغير فى مخزون الإنتاج غير التام مدينا يقفل على النحو التالى:

xx			من حـ/ العمليات الجارية	
	xx		إلى حـ/ التغير فى مخزون الإنتاج غير التام	

٢-مخزون الإنتاج التام:

يتحمل حـــ/ الإنتاج التام بتكلفة الإنتاج التام أول الفترة ويسوى فى نهايـــة العام فى حـــ/ العمليات الجارية بتوسيط حساب التغير فى مخزون الإنتـــاج التام بالتكلفة.

ويتم تقييم الإنتاج التام فى نهاية الفترة بالتكلفة المباشرة للإنتـــاج مضافا إليها المصروفات الصناعية غـــير المباشـــرة دون المصروفـــات الإدارية والتسويقية وإذا كانت تكلفة الإنتاج التام أعلى من سعر البيع يتـــم تكوين مخصص هبوط أسعار بالفرق، و تخرج القيود المتعلقة بمخـــزون الإنتاج التام عن القيود السابق ذكرها فى حـــ/ مخزون الإنتاج غير التام.

٣-مخزون بضائع بغرض البيع:

ويظهر هذا الحساب ضمن أصول الوحدات التجارية، والتى تقوم بشـــراء بضائع من الغير بغرض البيع او فى الوحدات الصناعية التـــى تشـــترى بضائع وتبيعها بحالتها، ولا تخرج المعالجة المحاسبية لهذا الحساب عـــن الحالتين السابقتين.

المجموعة الثالثة: حسابات مخزنية وسيطة:

وتشمل هذه المجموعة:

حـــ/ ١٣٤ -بضائع لدى الغير.

حـــ/ ١٣٦ – إعتمادات مستندية لشراء بضائع.

١-حـــ/ بضائع لدى الغير:

ويخصص هذا الحساب لبيان حركة المستلزمات السلعية أو المنتجات غـــير التامة أو المنتجات التامة أو البضائع بغرض البيع المملوكة للوحدة ولكنـــها لـــدى الغير كأمانة أو لإجراء عمليات تحويلية عليها.

ويجعل حـ/ بضائع لدى الغير مدينا بتكلفة البضاعة المرسلة للغير ودائنا بتكلفة ما يرتد منها، ويظهر رصيده ضمن الأصول معبرا عن تكلفة البضاعة التى مازالت لدى الغير حتى نهاية السنة المالية.

١-حـ/ إعتمادات مستندية لشراء بضائع:

يهدف هذا الحساب إلى حصر تكلفة المشتريات و البضائع بغرض البيع المشتراة من الخارج، ويجعل مدينا بقيمة الإعتماد المستندى ومصروفات الشحن والتأمين والرسوم الجمركية ومصاريف وعمولة البنك، ويجعل نفس الحساب دائنا بتكلفة ما تم إستلامه من هذه المشتريات بشكل نهائى وإضافته لمخازن الوحدة ويظهر الرصيد بالميزانية ضمن الأصول ليعبر عن الإعتمادات المفتوحة على ذمة شراء بضائع أو مستلزمات سلعية من الخارج حتى نهاية السنة المالية.

وينقسم حـ/ ١٢٦ – إعتمادات مستندية لشراء بضائع إلى الحسابين الفرعيين التاليين:-

- حـ/ ١٣٦١ – إعتمادات مستندية، ويخصص لحصر عناصر التكلفة فيما عدا الرسوم الجمركية.
- حـ/ ١٣٦٢ – رسوم جمركية، ويخصص لحصر الرسوم الجمركية فقط.

• قواعد المعالجة المحاسبية:

١-يتم توسيط حساب موردين – موردين من الخارج (حـ/ ٢٦١٣) لإثبات تكلفة الإعتماد فيما عدا الرسوم الجمركية.

٢-يتم توسيط حساب دائنون متنوعون (حـ/ ٢٦٣) لإثبات إستحقاق الرسوم الجمركية.

٣-يتم فصل الرسوم الجمركية عن المشتريات، لأغراض المحاسبة القومية باعتبارها لا تدخل ضمن عناصر القيمة المضافة.

٤-عند تمويل الإعتماد بتسهيل إئتمانى يتم حـ/ ٢٥٣ بنوك دائنة – جارى دائـــن مقابل إعتمادات مستندية.

الإثبات المحاسبي:

يجب التفرقة بين التمويل من حساب جارى الوحـــدة والتمويـــل بتســـهيل إئتمانى حصلت عيه الوحدة من أحد الجهات المصرفية.

(١) تمويل الإعتمادات المستندية من الحساب الجارى:

(أ) عند فتح الإعتماد المستندى

xx			من حـ/ إعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٣٦
		x	حـ/ إعتمادات مستندية	٣٢
	xx		إلى حـ/ الموردين	٣٦١
		x	حـ/ موردين من الخارج	٣٦١٣

(ب) خصم قيمة الإعتماد من الحساب الجارى:

xx			من حـ/ الموردين	٣٦١
		x	حـ/ موردين من الخارج	٦١٣
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		x	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١

(جـ) إستحقاق عمولة ومصاريف البنك عن فتح الإعتماد:

xx			من حـ/ إعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٣٦
		x	حـ/ إعتمادات مستندية	١٣٦١
	xx		إلى حـ/ موردين قطاع عام	٣٦١١
		x	حـ/ موردين قطاع عام اعمال	٦١١٢

(د) إثبات سداد (خصم) العمولة ومصاريف البنك من الحساب الجارى:

xx			من حـ/ موردين قطاع عام	٣٦١١
		x	حـ/ موردين قطاع عام اعمال	٣٦١١٢
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		x	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١

هـ- إستحقاق مصاريف الشحن والتأمين والرسوم الجمركية:

xx			من حـ/ إعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٣٦
		x	حـ/ إعتمادات مستندية (م. شحن وخلافه)	١٣٦١
		x	حـ/ رسوم جمركية	١٣٦٢
	xx		إلى حـ/ الموردين	٢٦١
		x	حـ/ موردين قطاع (بكافة المصروفات)	....
	xx		إلى حـ/ دائنون متنوعون	٢٦٣
		x	حـ/ مصلحة الجمارك (بالرسوم الجمركية)	٢٦٣٣٢

و- سداد مصاريف الشحن والتامين والرسوم الجمركية:

xx			من حـ/ الموردين	٢٦١
		x	حـ/ موردين قطاع	....
	xx		من حـ/ دائنون متنوعون	٢٦٣
		x	حـ/ مصلحة الجمارك	٢٦٣٣٢
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		x	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١

ز- وصول البضاعة أو المستلزمات السلعية المشتراة من الخارج إلـــى مخـــازن الوحدة:

xx			من حـ/ مخزن ...... (مستلزمات سلعية)	.....
		x	(و من حـ/ مشتريات بغرض البيع	٣٤
	xx		إلى حـ/ إعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٣٦
		x	حـ/ إعتمادات مستندية	١٣٦١
		x	حـ/ رسوم جمركية	١٣٦٢

(٢) تمويل الإعتمادات المستندية بتسهيلات إئتمانية:

لاتختلف القيود المحاسبية عند تمويل الإعتماد المستندى بواسطة الحســـاب الجارى عنها فى التمويل بتسهيلات إئتمانية بدلا من حــ/ ١٨٢ – حســـاب جارى فى عمليات السداد، وفى نهاية فترة التسهيل الإئتمانى الممنوح للوحدة، يتم خصـــم القيمة من الحساب الجارى بالقيد التالى:

xx			من حـ/ بنوك دائنة	٢٥
		×	حـ/ جارى دائن مقابل إعتمادات مستندية	٢٥٣
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١

المجموعة الرابعة: حسابات رقابية إحصائية:

وتشمل حـ/ ١٣٧ ـ حركة الإنتاج التام.

يحتاج المحاسب القومي إلى بيانات عن إنتاج الوحدات مقوما بأسعار البيع، فى حين لا تعترف المحاسبة المالية إلا بالتقييم على أساس التكلفة، وحتى لا يضمن نتيجة النشاط آية أرباح لم تتحقق بعد، فإن النظام قد استحدث حـ/١٣٧- حركة الإنتاج التام ويقابله حـ/٢٧١ – الإنتاج التام تحت البيع، ولا يظهر أى تأثير على النتيجة النهائية و المركز المالى.

ويهدف النظام من وجود حساب رقابى على الإنتاج التام مقوما بأسعار البيع تحقيق الرقابة المالية على المخزون وتتبع التغير فى أسعار البيع على مدار العام، وجعل حـ/ الإنتاج التام بأسعار البيع مدينا بكل من:

- مخزون أول الفترة.
- الإنتاج خلال الفترة.
- مردودات ومرتجعات المبيعات.

ويجعل دائنا بالمبيعات والمخزون آخر الفترة بسعر البيع.

الإثبات المحاسبى:

١-إثبات المخزون من الإنتاج التام أول الفترة بسعر البيع المخطط

xx			من حـ/ حركة الإنتاج التام بسعر البيع	١٣٧
	xx		إلى حـ/ الإنتاج التام تحت البيع	٢٧١

٢-إثبات الإنتاج التام خلال الفترة بسعر البيع المخطط.

xx			من حـ/ حركة الإنتاج التام بسعر البيع	١٣٧
	xx		إلى حـ/ الإنتاج التام تحت البيع	٢٧١

٣-إثبات المبيعات بسعر البيع الفعلى:

xx			من حـ/ حركة الإنتاج التام تحت البيع	١٣٧
	xx		إلى حـ/ حركة الإنتاج التام بسعر البيع	١٣٧

٤-إثبات مردودات ومرتجعات العمليات (بسعر البيع الفعلى):

xx			من حـ/ حركة الإنتاج التام بسعر البيع	١٣٧
	xx		إلى حـ/ الإنتاج التام تحت البيع	٢٧١

٥-إثبات مخزون آخر الفترة :

xx			من حـ/ الإنتاج التام تحت البيع	٢٧١
	xx		إلى حـ/ حركة الإنتاج التام بسعر البيع	١٣٧

٦- إثبات التغيرات فى أسعار البيع:

نظرا لأن سعر البيع الفعلى للإنتاج التام قد لايختلف عن سعر البيع المحدد (المخطط)، فإن التغيرات قد تكون موجبة إذا كان سعر البيع الفعلى أكبر من سعر البيع المحدد، ويكون القيد:

xx			من حـ/ حركة الإنتاج التام بسعر البيع	
	xx		إلى حـ/ الإنتاج التام تحت البيع	

كما قد يكون سعر البيع الفعلى أقل من السعر المحدد (المخطط) ويكون القيد:

xx			من حـ/ حركة الإنتاج التام بسعر البيع	
	xx		إلى حـ/ حركة الإنتاج التام بسعر البيع	

٧- وفى نهاية العام:

يتم إقفال حـ/ الإنتاج التام و حـ/ـ/ حركة الإنتاج التام على أن يعاد فتحها فى بداية السنة المالية وقيد الإقفال هو:

xx			من حـ/ حركة الإنتاج التام تحت البيع	
	xx		إلى حـ/ حركة الإنتاج التام بسعر البيع	

مثال: على المخزون:

فيما يلى بعض العمليات المتعلقة بالمخزون خلال شهر يونيه ١٩٩٣:

أولا: مستلزمات إنتاج مشتراه من السوق المحلى:

(١) مواد خام رئيسية بمبلغ ٢٠٠٠٠جنيه من إحدى وحدات القطاع العام بشيكات، وقامت الوحدة بنقل الخامات للمخازن وقدرت تكلفة النقل بسيارات الوحدة ما يعادل ٢٠٠جنيه.

(٢) قطع غيار بمبلغ ٥٠٠٠جنيه من إحدى وحدات القطاع الخاص على الحساب.

(٣) بضائع بغرض البيع بمبلغ ١٥٠٠٠جنيه من وحدة أخرى سددت بشيك.

ثانيا: بضائع مشتراة من السوق الخارجى:

قامت الوحدة بفتح اعتماد مستندى لدى بنك الإسكندرية بمبلغ ١٠٠٠٠٠جنيه لشراء بضائع من الخارج وقد سدد البنك المستحق للمورد بمجرد استلامه إشعار الشحن وقد بلغت مصاريف الشحن ٨٠٠٠جنيه سددها البنك للمورد، كما بلغت الرسوم الجمركية ٤٠٠٠جنيه سددت لمصلحة الجمارك بشيكات، وقد بلغت مصاريف الإعتماد ٥٠٠جنيه، وقد تسلمت الوحدة البضائع وقامت إحدى وحدات القطاع الخاص بنقلها بمبلغ ١٢٠٠جنيه.

ثالثا: عمليات أخرى تتعلق بالمخازن:

- أرتجع للمخازن مواد ومهمات متنوعة بمبلغ ٥٠٠جنيه.
- بلغ رصيد مخزن الخامات الرئيسية ٢٠٠٠٠جنيه وأتضح من الجرد الفعلى أن قيمة الخامات ١٩٥٠٠ جنيه ونسبة العجز المسموح به ١% من الرصيد الدفترى ويتحمل أمين المخزن بالعجز إن وجد (خلاف النسبة المسموح بها).
- بلغت القيمة المقدرة للمخلفات من الخامات ٢٥٠جنيه وقد بيعت بمبلغ ٣٠٠جنيه نقدا.

- أرسلت الوحدة ٥٠٠٠كيلو مادة خام (س) سعر الكيلو ٣ جنيه لإجراء عمليات تشغيلية عليها لدى وحدة أخرى نظير ٣٠ قرش لكل كيلو، وقد تسلمت الوحدة الخامات بعد إجراء العمليات التشغيلية عليها.

رابعا: بيانات تتعلق بالمخزون:

	اول الفترة	آخر الفترة
مخزون إنتاج غير تام	٢٠٠٠٠ جنيه	٣٠٠٠٠ جنيه
مخزون إنتاج تـــــام	٤٠٠٠٠ جنيه	٣٥٠٠٠ جنيه
مخزون إنتاج بغرض البيع	١٠٠٠٠ جنيه	١٢٠٠٠ جنيه

والمطلوب: إثبات العمليات السابقة وفقا للنظام المحاسبى الموحد.

الحــــل:

٢٠٢٠٠	 ٢٠٠٠٠ ٢٠٠	 ٢٠٠٠٠	من حـ/ مخزن الخامات الرئيسية إلى حـ/ الموردين حـ/ موردى قطاع عام. اعمال إلى حـ/ خدمات مباعة شراء خامات وإيداعها المخازن ونقلها بسيارات الوحدة	
٢٠٠٠٠	 ٢٠٠٠٠	 ٢٠٠٠٠ ٢٠٠٠٠	من حـ/ الموردين حـ/ موردى قطاع عام اعمال إلى حـ/ بنك جارى حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	
٥٠٠٠	 ٥٠٠٠	 ٥٠٠٠	من حـ/ مخزن قطع الغيار ومواد الصيانة إلى حـ/ الموردين حـ/ موردى قطاع خاص – اعمال شراء بضاعة من وحدة اخرى	
١٥٠٠٠	 ١٥٠٠٠	 ١٥٠٠٠ ١٥٠٠٠	من حـ/ مشتريات بضائع بغرض البيع إلى حـ/ الموردين حـ/ موردى قطاع عام – اعمال شراء بضاعة من وحدة اخرى	

١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠ ١٠٠٠٠٠	من حـ/ إعتمادات مستندية لشراء بضائع حـ/ إعتمادات مستندية إلى حـ/ الموردين حـ/ موردين من الخارج إثبات فتح إعتماد لشراء بضائع		
١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠ ١٠٠٠٠٠	من حـ/ الموردين حـ/ موردين من الخارج إلى حـ/ بنك جاري حـ/ بنك تمويل نشاط جاري خصم قيمة الإعتماد من الحساب الجاري		
٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠ ٥٠٠	من حـ/ الموردين حـ/ موردى قطاع عام – اعمال إلى حـ/ بنك جارى حـ/ بنك تمويل نشاط جارى إثبات خصم العمولة من الحساب الجارى		
٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠ ٨٠٠٠	من حـ/ إعتمادات مستندية لشراء بضائع حـ/ إعتمادات مستندية إلى حـ/ الموردين حـ/ موردى قطاع عام اعمال استحقاق مصاريف الشحن		
٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠ ٨٠٠٠	من حـ/ الموردين حـ/ موردى قطاع عام اعمال إلى حـ/ بنك جارى حـ/ بنك تمويل نشاط جارى سداد مصاريف الشحن		
٤٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠ ٤٠٠٠	من حـ/ إعتمادات مستندية لشراء بضائع حـ/ رسوم جمركية إلى حـ/ دائنون متنوعون حـ/ مصلحة الجمارك إثبات إستحقاق الرسوم الجمركية		
٤٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠ ٤٠٠٠	من حـ/ دائنون متنوعون حـ/ مصلحة الجمارك إلى حـ/ بنك جارى حـ/ بنك تمويل نشاط جارى سداد الرسوم الجمركية		

١٢٠٠		١٢٠٠	من حـ/ إعتمادات مستندية لشراء بضائع حـ/ عتمادات مستندية إلى حـ/ الموردين حـ/ موردى قطاع خاص استحقاق مصايف النقل	
١٢٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠ ١٢٠٠	من حـ/ الموردين حـ/ موردى قطاع خاص إلى حـ/ بنك جارى حـ/ بنك تمويل نشاط جارى سداد مصاريف النقل	
١١٣٧٠٠	١١٣٧٠٠	١٠٩٧٠٠ ٤٠٠٠	من حـ/ مشتريات بغرض البيع إلى حـ/ إعتمادات مستندية لشراء بضائع حـ/ إعتمادات مستندية حـ/ رسوم جمركية وصول البضاعة مخازن الوحدة	
٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	من حـ/ مخزن المواد والمهمات المتنوعة إلى حـ/ المستلزمات السلعية حـ/ مواد ومهمات متنوعة إرتجاع مواد ومهمات	
٢٠٠ ٣٠٠	٥٠٠	٢٠٠ ٣٠٠	من حـ/ المستلزمات السلعية حـ/ الخامات من حـ/ الأرصدة المدينة الاخرى حـ/ امين المخزن إلى حـ/ المخزن الخامات الرئيسية إثبات العجز	
٢٥٠	٢٥٠		من حـ/ مخزن المخلفات إلى حـ/ مخلفات الإنتاج إثبات المخلفات من الخامات	
٣٠٠	٢٥٠ ٥٠	٣٠٠	من حـ/ عملاء حـ/ عملاء قطاع إلى حـ/ مخزن المخلفات إلى حـ/ إيرادات متنوعة إثبات إستحقاق بيع المخلفات	
٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠	من حـ/ النقدية بالصندوق إلى حـ/ عملاء عملاء قطاع ...... إستلام القيمة نقدا	

١٥٠٠٠			من حـ/ بضائع لدى الغير	
	١٥٠٠٠		إلى حـ/ مخزن الخامات	
			إرسال بضاعة للغير لإجراء تشغيل عليها	
١٦٥٠٠			من حـ/ الخامات	
		١٦٥٠٠	خامات رئيسية	
	١٥٠٠٠		إلى حـ/ بضائع لدى الغير	
	١٥٠٠		إلى حـ/ الموردين	
		١٥٠٠	حـ/ موردى قطاع عام أعمال	
			رد الخامات بعد تشغيلها لدى الغير	
٢٠٠٠٠			من حـ/ التغير فى مخزون إنتاج غير تام	
٤٠٠٠٠			من حـ/ التغير فى مخزون إنتاج تام	
١٠٠٠٠			من حـ/ التغير فى مخزون بضائع لغرض البيع	
	٢٠٠٠٠		إلى حـ/ مخزون إنتاج غير تام أول الفترة	
	٤٠٠٠٠		إلى حـ/ مخزون إنتاج تام أول الفترة	
	١٠٠٠٠		إلى حـ/ مخزون بضائع بغرض البيع أول الفترة	
			إثبات التغير فى مخزون أول الفترة	
٣٠٠٠٠			من حـ/ مخزون إنتاج غير تام آخر الفترة	
٣٥٠٠٠			من حـ/ مخزون إنتاج تام آخر الفترة	
١٢٠٠٠			من حـ/ مخزون بضائع بغرض البيع آخر الفترة	
	٣٠٠٠٠		إلى حـ/ التغير فى مخزون إنتاج تام	
	٣٥٠٠٠		إلى حـ/ التغير فى مخزون إنتاج تام	
	١٢٠٠٠		إلى حـ/ التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع	
			إثبات التغير فى مخزون آخر الفترة	
١٠٠٠٠			من حـ/ التغير فى مخزون إنتاج تام	
٢٠٠٠			من حـ/ التغير فى بضائع بغرض البيع	
	١٢٠٠٠		إلى حـ/ العمليات الجارية	
			إقفال التغير فى حـ/ العمليات الجارية	
٥٠٠٠			من حـ/ العمليات الجارية	
	٥٠٠		إلى حـ/ التغير فى مخزون الإنتاج التام	
			إقفال التغير فى حـ/ العمليات الجارية	

المبحث الثالث
حسابات الأصول الأخرى

تناولنا فى المبحثين السابقين حسابات الأصول التى تعــبر عــن التكويــن العينى للثروة، وفى هذا المبحث نتناول باقى حسابات الأصول طبقا لما ورد بالدليل والتى تمثل تحويلات رأسمالية وهى حسابات:

- حـ/ ١٤ – الإقراض طويل الأجل.
- حـ/١٥- الإستثمارات المالية.
- حـ/١٦ – مدينون.
- حـ/ ١٧ – الحسابات المدينة المختلفة.
- حـ/١٨ – نقدية بالصندوق والبنوك.

وفيما يلى المعالجة المحاسبية لهذه الأصول:

أولا: حـ/١٤ الإقراض طويل الأجل

فرق النظام بين القروض المحلية والأخرى الخارجية، كمـــا فـــرق بيـــن القروض المحلية بضمان وتلك التى تعقد بدون ضمـــــان ولـــهذ قسـم حـــــ/ ١٤ الإقراض إلى:

- حـ/ ١٤١ – إقراض محلى طويل الأجل.
- حـ/ ١٤٢ -إقراض للخارج طويل الأجل.

كما قسم حـ/ ١٤١ – إقراض طويل الأجل إلى الحسابين الفرعيين التاليين:

- حـ/ ١٤١١ – إقراض محلى طويل الأجل بضمان.
- حـ/ ١٤١٢ – إقراض محلى طويل الأجل بدون ضمان.

قواعد المعالجة المحاسبية:

- التفرقة بين أنوع القروض (محلية / خارجية) – (بضمان / بدون ضمان).
- جعل حساب بنك تمويل نشاك إستثمرى دائنا عن منح القرض، و حـــ/ بنــك تمويل نشاط جارى مدينا عند التحصيل، بمعنى أن النظـــام لـم يفـرق فـي المقبوضات بين المقبوضات عن النشاط الجارى أو عن النشاط الإسثمارى.
- فصل الفوائد الناتجة عن الإقراض للغير فى حســابات مســتقلة لـــها ضمــن حسابات الموارد.

الإثبات المحاسبى:

أ- عند منح القرض:

xx			من حـ/ إقراض طويل الآجل	١٤
		×	حـ/ إقراض محلى طويل الآجل (مثلا)	١٤١
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط إستثمارى	١٨٢٢

ب- عند إسترداد القرض[١]

xx			من حـ/ بنك جارى	١٨٢
			حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١
	xx		إلى حـ/ إقراض محلى طويل الآجل (مثلا)	١٤١

ثانيا: حـــ/ ١٥ – الإستثمارات المالية

يصور حـــ/ ١٥ الإستثمارات المالية حركة الإستثمارات المختلفة فى كــل من السندات الحكومية والأوراق المالية والإســتثمارات الأجنبيـــة، وينقســم هــذا الحساب إلى الحسابات المساعدة التالية:

---

[١] عند تحصيل أو استرداد هذه القروض يتم تحصيل فوائد عنها وتعــد إيــرادا للوحــدة وسيتم شرحها عند تناول حسابات الموارد.

- حـ/ ١٥١ – إستثمارات فى سندات حكومية.
- حـ/ ١٥٢ – إستثمارات فى أوراق مالية محلية.
- حـ/ ١٥٣ – إستثمارات أجنبية.

قواعد المعالجة المحاسبية:

- تمويل الإستثمارات المالية بإستخدام حـ/ بنك نشاط ستثمارى و حـــ/ بنـك تمويل نشاط جارى عند بيع هذه الإستثمارات.

لأغراض إعداد الموازنة النقدية يتم توسيط الحسابات التالية:

عند الشراء حـ/ ٢٧٢ – دائنون مختلفون

- حـ/ ٢٧٢٤ – دائنو شراء سندات حكومية.
- حـ/ ٢٧٢٥ – دائنو شراء أوراق مالية.
- حـ/ ٢٧٢٦ – دائنو إستثمارات مالية أخرى.

وعند البيع:

- حـ/ ١٧١٣ – مدينو بيع أوراق مالية.
- حـ/ ١٧١٤ – مدينو بيع استثمارات مالية أخرى.

قد يترتب على البيع تحقيق أرباح أو خســائر رأسـمالية وتعـالج نفـس المعالجة السابق الإشارة إليها عند بيع الأصول الثابتة.

الإثبات المحاسبى:

أ- إثبات شراء أو تكوين الإستثمارات المالية:

xx			من حـ/ إستثمارات فى سندات حكومية	١٥١
		x	حـ/ سندات حكومية	
xx			من حـ/ إستثمارات فى وراق محلية	١٥٢
		x	حـ/ الاسهم	
xx			من حـ/ إستثمارات اجنبية	١٥٣
	xx		إلى حـ/ دائنون مختلفون	٢٧٢
		x	حـ/ دائنو شراء سندات حكومية	٢٧٢٤
		x	حـ/ دائنو شراء اوراق مالية	٢٧٢٥
		x	حـ/ دائنو إستثمارات مالية اخرى	٢٧١٦

ب- سداد القيمة:

٢٧٢	من حـ/ دائنون مختلفون			xx
٢٧٢٤	حـ/ دائنو شراء سندات حكومية	x		
٢٧٢٥	حـ/ دائنو شراء اوراق مالية	x		
٢٧١٦	حـ/ دائنو إستثمارات مالية اخرى	x		
٢٨٢	إلى حـ/ بنك جارى		xx	
٢٨٢٢	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى			

جـ- التصرف فى الإستثمارات المالية (إستحقاق القيمة):

١٧١	من حـ/ مدينون مختلفون			xx
١٧١٢	حـ/ مدينو إهلاك سندات حكومية	x		
١٧١٣	حـ/ مدينو بيع اوراق مالية	x		
١٧١٤	حـ/ مدينو بيع إستثمارات مالية اخرى	x		
١٥٢	إلى حـ/ إستثمارات فى اوراق مالية محلية		xx	
	حـ/ الاسهم	x		
١٥٣	إلى حـ/ إستثمارات اجنبية		xx	

مع ملاحظة أنه إذا بيعت الإستثمارات المالية بأرباح فإن الجـانب الدائـن يتضمن أرباح رأسمالية (ضمن حساب إيرادات تحويلية) والعكس إذا كان البيـع بخسارة فإن حساب خسائر رأسمالية يظهر فى الجانب المدين.

د- تحصيل القيمة:

١٨٢	من حـ/ بنك جارى			xx
١٨٢١	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	x		
١٧١	إلى حـ/ مدينون مختلفون	x	xx	
......	(الحسابات المختصة)			

ثالثا: حـ/ ١٦ – المدينون

يهدف حـ/ ١٦ – المدينون إلى حصر حقوق الوحدة لدى الغير الناتجة عن مباشرة الوحدة لنشاطها الجارى، وقد قسم النظام حـ/ المدينون إلى الحسابات المساعدة التالية:

- حـ/ ١٦١ – العملاء.
- حـ/ ١٦٢ – أوراق القبض.
- حـ/ ١٦٣ – مدينون متنوعون.

١-حـ/ ١٦١ – العملاء

وعبر رصيد هذا الحساب عن إجمالى أرصدة حسابات العملاء، ويجعل حـ/ العملاء مدينا بإجمالى مبيعات النشاط الجارى، ومبيعات الإنتاج التام و البضائع بغرض البيع وإيرادات التشغيل للغير والخدمات المباعة و المبيعات من مخلفات الإنتاج وأوراق القبض المرفوضة ويجعل دائنا بالمتحصل من العملاء وأوراق القبض المسحوبة عليهم ومردودات ومرتجعات المبيعات والديون المعدومة والخصم المسموح به.

القواعد المحاسبية:

- فرق النظام بين عملاء القطاع العام والخاص والخارج، كما فرق بين عملاء قطاع عام خدمات وآخر أعمال، كما فرق فى القطاع الخاص بين القطاع العائلى وقطاع الأعمال.
- لم يفرد الدليل المحاسبى حسابا خاصا بالدفعات المقدمة من العمليات على ذمة توريد بضائع أو أصناف لهم، وفى هذه الحالة تثبت بحساب العملاء مباشرة وتكون دائنة وإذا لم تورد البضاعة لهم حتى نهاية السنة يظهر كرصيد شاذ حـ/ أرصدة دائنة أخرى.

- **الإثبات المحاسبى:**

سوف نتناول القيود المتعلقة بالعملاء أثناء تناول الإستخدامات والموارد.

٢-حـ/ ١٦٢ أوراق القبض:

بما تحصله أو يتم خصمه أو رفضه من هذه الأوراق، بينما اوراق القبض التى تحصل عليها الوحدة من غير عملائها تثبت ضمن حـ/ ١٧٢ – الأرصدة المدينة الأخرى:

- **القواعد المحاسبية:**

- يتم تقسيم حساب أوراق القبض قطاعيا كما هو الحال بالنسبة للعملاء.
- قصر استخدام هذا الحساب على حركة أوراق القبض من عملاء الوحدة.
- عند تحصيل أو خصم أوراق القبض عن طريق أحد البنوك تعالج مصاريف التحصيل والخصم فى حـ/ مستلزمات خدمية – مصروفات خدمية متنوعة.

الإثبات المحاسبى:

أ- عند إثبات أوراق القبض من العملاء:

xx			من حـ/ أوراق القبض	١٦٢
		×	أوراق القبض (بحسب القطاع)	......
	xx		إلى حـ/ عمــلاء	١٦١
		×	عملاء (بحسب القطاع)	....

ب-عند تحصيل أو خصم الأوراق لدى البنك:

xx			من حـ/ بنك جارى	١٨٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١
xx			من حـ/ مستلزمات خدمية	٣٣٨
		×	مصروفات خدمية متنوعية	٣٣٨٥
		×	مصاريف تحصيل وخصم	.....
	xx		إلى حـ/ أوراق قبض	١٦٢
			(أوراق قبض بحسب القطاع)	.....

جـ- عند رفض أوراق القبض:

١٦١	من حـ/ عملاء			xx
....	عملاء (بحسب القطاع)	x		
١٦٢	إلى حـ/ اوراق قبض		xx	
.....	اوراق قبض (بحسب القطاع)	x		

٣- حـ/ ١٦٢ – مدينون متنوعون[٣]:

ويهدف هذا الحساب إلى حصر حقوق الوحدة المترتبة علـــى عمليـــات لا تتعلق بالنشاط الجارى، وينقسم هذا الحساب إلى ثلاثة حسابات فرعية هى:

- حـ/ ١٦٣١ – تأمينات لدى الغير.
- حـ/ ١٦٣٢ – سف العاملين.
- حـ/ ١٦٣٣ – مصلحة الجمارك (أمانات)

- **حـ/ تأمينات لدى الغير (١٦٣١)**

ويبين هذا الحساب حركة التأمينات المتعلقة بالوحدة كتأمين الإيجار والمياه والإنارة والتأمينات الإبتدائية والنهائية.

- **الإثبات المحاسبى:**

أ- عند دفع التأمين:

١٦٣	من حـ/ مدينون متنوعون			xx
١٦٣١	حـ/ تاْمينات لدى الغير	x		
١٨٢	إلى حـ/ بنك جارى		xx	
١٨٢٢	حـ/ بنك تمويل نشاط إستثمارى	x		

---

[٣] بالرجوع إلى قائمة الموازنة النقدية التى وردت بالنظام المحاسبى الموحد نجـــد أن حـــ/ مدينون متنوعون قد أدرج ضمن مدفوعات النشاط الإستثمارى وليـــس الجارى ومن ثم يلزم توسيط حـــ/ بنك جارى – تمويل نشاط إســـتثمارى عنـــد دفع التأمين او السلف أو الأمانات بحساب مدينون متنوعون.

ب- إسترداد التأمين:

xx			من حـ/ بنك جارى	١٨٢
		x	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١
	xx		إلى حـ/ مدينون متنوعون	١٦٣
		x	حـ/ تأمينات لدى الغير	١٦٣١

- حـ/ سلف العاملين (١٦٣٢):

ويختص هذا الحساب بحصر السلف النقدية الممنوحة للعاملين.

الإثبات المحاسبى:

أ- عند صرف سلف نقدية للعاملين:

xx			من حـ/ مدينون متنوعون	١٦٣
		x	حـ/ سلف العاملين	١٦٣٢
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		x	حـ/ بنك تمويل نشاط إستثمارى	١٨٢١

ب-عند السداد (إسترداد السلفة أو جزء منها):

xx			من حـ/ الاجور	٣١
xx			او من حـ/ النقدية بالصندوق	١٨١
xx			او من حـ/ بنك جارى	١٨٣
		x	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١
	xx		إلى حـ/ مدينون متنوعون	١٦٣
		x	حـ/ سلف العاملين	١٦٣٢

حـــ/ ١٦٣٣ – مصلحة الجمارك (أمانات):

ويهدف هذا الحساب إلى حصر المبالغ التـــى تدفـــع كأمانــــات لمصلحـــة الجمارك على ذمة التخليص الجمركى على واردات الوحدة:

الإثبات المحاسبى:

أ- عند صرف سلف نقدية للعاملين:

xx			من حـ/ مدينون متنوعون	١٦٣
		x	حـ/ مصلحة الجمارك – امانات	١٦٣٣
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		x	حـ/ بنك تمويل نشاط إستثمارى	١٨٢٢

ب-عند التسوية مع الأمانة:

xx			من حـ/ دائنون متنوعون	٢٦٣
xx		x	حـ/ مصلحة الجمارك	
xx				.....
			حـ/ رسوم جمركية	.....
	xx		إلى حـ/ مدينون متنوعون	١٦٣
		x	حـ/ مصلحة الجمارك	١٦٣٣

رابعا: حـــ/ ١٧ – الحسابات المدينة المختلفة

يصور هذا الحساب حقوق الوحدة التى تنشأ بسبب بيع بعـــض الأصـــول الإستثمار أو الإستثمارات، ويحتوى هذا الحساب العام على الحســـابات المســـاعدة التالية:

- حـــ/ ١٧١ – مدينون مختلفون.
- حـــ/ ١٧٢ – أرصدة مدينة أخرى.
- حـــ/ ١٧٣ – إيرادات جارية تخصيصة مستحقة.

- **حـ/ ١٧١ – مدينون مختلفون:**

ويختص هذا الحساب بتسجيل عمليات بيع الأصول، مثل مدينو بيع أصول، ومدينو إهلاك سندات ومدينو أوراق مالية، ومدينو بيع إستثمارات مالية أخرى– وسبق تناولها أثناء التصرف فى الأصول الثابتة

- **حـ/ ١٧٢ – أرصدة مدينة أخرى:**

ويشمل هذا الحساب على أرصدة الحسابات المدينة التى لم تدرج فى أى حساب من الحسابات المدينة السابقة وهى:

- المستلزمات الخدمية المقدمة.
- المصروفات الجارية والتخصيصية المقدمة مثل الإيجارات المقدمة.
- العجز غير الطبيعى فى حالة تحديد المسئول عن العجز.
- أوراق القبض غير المتعلقة بحسابات العملاء.

- **حـ/ ١٧٣ – إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة:**

حساب إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة من الحسابات الوسيطة، والهدف منه هو توفير البيانات اللازمة لإعداد قوائم الموازنة النقدية، ورصيد هذا الحساب فى نهاية العام يمثل الإيرادات المستحقة التى لم تقبض حتى نهاية السنة المالية، ومكونات هذا الحساب بالدليل هى:

- حـ/ ١٧٣١ – إعانات مستحقة.
- حـ/ ١٧٣٢ – إيرادات أوراق مالية مستحقة.
- حـ/ ١٧٣٣ – فوائد دائنة مستحقة.
- حـ/ ١٧٣٥ – تعويضات مستحقة.
- حـ/ ١٧٣٦ – إيرادات متنوعة مستحقة.
- حـ/ ١٧٣٧ – إيرادات خاصة بأعوام سابقة مستحقة.

الإثبات المحاسبى:

أ- عند إستحقاق إيرادات أوراق مالية (مثلا):

xx			من حـ/ إيرادات جارية وتخصيصية	١٧٣
		×	حـ/ إيرادات اوراق مالية	١٧٣٢
	xx		إلى حـ/ إيرادات اوراق مالية	٤٣

ب-عند التحصيل:

xx			من حـ/ بنك جارى	١٨٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١
	xx		إلى حـ/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣
		×	حـ/ إيرادات اوراق مالية مستحقة	١٧٣٢

خامسا: حـ/ ١٨ – النقدية بالصندوق والبنوك

النقدية بالصندوق والبنوك هى تلك النقود السائلة المتوافرة بخزينة الوحـــدة أو بحساباتها بالبنوك سواء كانت جارية أو لأجل أو بإخطار سابق وينقسم حـــ/١٨ – النقدية بالصندوق والبنوك إلى الحسابات الفرعية التالية:

- حـ/ ١٨١ – نقدية بالصندوق.
- حـ/ ١٨٢ – بنك حسا جارى.
- حـ/ ١٨٣ – بنك ودائع لأجل او بإخطار سابق.

وينقسم حساب نقدية بالصندوق إلى ثلاثة حسابات فرعية على النحو التالى:

- حـ/ ١٨١١ – صندوق الإدارة.
- حـ/ ١٨١٢ – صندوق الفروع.
- حـ/ ١٨١٣ – حساب سلف مستديمة.

وينقسم حـ/ ١٨٢ بنك جارى إلى حسابين هما:

- حـ/ ١٨٢١ تمويل النشاط الجارى.
- حـ/ ١٨٢٢ تمويل نشاط إستثمارى.

الحساب الأول: للإيداعات دون التفرقة بين النشاط الجارى والإستثمارى،

الحساب الثانى: للمدفوعات عن النشاط الإستثمارى فقط، أمّا حـ/ ١٨٣ بنك ودائع لأجل فقد خصص للمبالغ التى تودعها الوحدة لدى البنوك كودائع.

<u>مثال: على حسابات الأصول الأخرى:</u>

تمت العمليات التالية فى إحدى الوحدة الإقتصادية خلال شهر إكتوبر ١٩٩٣م:

(١) إشترت الوحدة أسهم فى إحدى الوحدات الأخرى بمبلغ ١٥٠٠٠جنيه وسندات حكومية بمبلغ ٥٠٠٠جنيه وقد سددت القيمة بشيكات، كما باعت أوراق مالية أجنبية بمبلغ ٦٥٠٠٠جنيه وكانت القيمة الدفترية لها ٧٠٠٠٠جنيه.

(٢) منحت الوحدة قرضا ٢٠٠٠٠٠ جنيه لوحدة أخرى يسدد على ٥ سنوات بعد فترة سماح ستة أشهر بمعدل فائدة ١٥%.

(٣) تسلمت الوحدة أوراق قبض ٣٠٠٠جنيه من عملاء الوحدة منها ٢٠٠٠جنيه عملاء قطاع عام والباقى عملاء قطاع خاص عائلى، وقد قامت الوحدة بخصم الأوراق المستحقة على عملاء القطاع الخاص نظير أجيو ١٠٠جنيه وأضيفت القيمة للحساب الجارى للوحدة طرف بنك مصر.

(٤) دفعت الوحدة المبالغ التالية بشيكات:

٢٥٠ جنيه تأمينات عدادات مياه وإنارة.

١٠٠٠٠ جنيه سلف للعاملين.

٣٠٠٠ جنيه لمصلحة الجمارك على ذمة التخليص الجمركى.

والمطلوب:

إثبات العمليات السابقة وفقا لمتطلبات النظام المحاسبى الموحد.

الحل:

١٥٠٠٠			من حـ/ إستثمارات فى اوراق مالية محلية
		١٥٠٠٠	حـ/ الاسهم
٥٠٠٠			من حـ/ إستثمارات فى سندات حكومية
		٥٠٠٠	حـ/ سندات حكومية
	٢٠٠٠٠		إلى حـ/ دائنون مختلفون
		١٥٠٠٠	حـ/ دائنو شراء اوراق مالية
		٥٠٠٠	حـ/ دائنو شراء سندات حكومية
			شراء وتكوين إستثمارات مالية
٢٠٠٠٠			من حـ/ دائنون مختلفون
		١٥٠٠٠	حـ/ دائنو شراء اوراق مالية
		٥٠٠٠	حـ/ دائنو شراء سندات حكومية
	٢٠٠٠٠		إلى حـ/ بنك جاري
		٢٠٠٠٠	حـ/ بنك تمويل نشاط إستثمارى
			سداد القيمة
٦٥٠٠٠			من حـ/ مدينون مختلفون
		٦٥٠٠٠	حـ/ مدينو بيع اوراق مالية
٥٠٠٠			من حـ/ خسائر رأسمالية
	٧٠٠٠٠		إلى حـ/ إستثمارات اجنبية
			بيع اوراق مالية اجنبية
٦٥٠٠٠			من حـ/ بنك جارى
		٦٥٠٠٠	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى
	٦٥٠٠٠		إلى حـ/ مدينون مختلفون
		٦٥٠٠٠	حـ/ مدينو بيع اوراق مالية
			تحصيل ثمن بيع اوراق مالية
٢٠٠٠٠٠			من حـ/ إقراض طويل الاجل
		٢٠٠٠٠٠	حـ/ إقراض محلى طويل الاجل
	٢٠٠٠٠٠		إلى حـ/ بنك جارى
		٢٠٠٠٠٠	حـ/ بنك تمويل نشاط إستثمارى
			منح قرض طويل الاجل

٣٠٠٠			من حـ/ اوراق القبض
		٢٠٠٠	حـ/ اوراق قبض عملاء قطاع عام
		١٠٠٠	حـ/ اوراق قبض عملاء قطاع خاص
	٣٠٠٠		إلى حـ/ العملاء
		٢٠٠٠	حـ/ عملاء قطاع عام
		١٠٠٠	حـ/ عملاء قطاع خاص
			إستلام اوراق قبض
٩٠٠			من حـ/ بنك جارى
		٩٠٠	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى
		١٠٠	من حـ/ مستلزمات خدمية متنوعة
	١٠٠٠		إلى حـ/ اوراق قبض
		١٠٠٠	حـ/ اوراق قبض عملاء قطاع خاص
			خصم اوراق مالية لدى البنك
٤٢٥٠			من حـ/ مدينون متنوعون
		٢٥٠	حـ/ تأمينات لدى الغير
		١٠٠٠	حـ/ سلف العاملين
		٣٠٠٠	حـ/ مصلحة الجمارك امانات
	٤٢٥٠		إلى حـ/ بنك جارى
		٤٢٥٠	حـ/ بنك تمويل نشاط إستثمارى
			إثبات حقوق المنشأة لدى الغير

الفصل الثانى
حسابات الخصوم

لقد قسم النظام المحاسبى الموحد الخصوم تبعا للمفهوم الإقتصادية من زاوية التمويل سواء كان التمويل ذاتيا أو بالإقتراض وذلك لخدمة أغراض المحاسبة القومية، حيث أن التمويل قد يكون ذاتيا من رأس المال أو الإحتياطيات أو الفائض المرحل والمخصصات، كما أن التمويل قد يكون خارجيا مثل القروض طويلة الأجل أو البنوك الدائنة أو الدائنون أو الحسابات الدائنة المختلفة.

ومجموعة حسابات الخصوم (٢) كحساب إجمالى يتفرع منه الحسابات العامة التالية:

- حـ/ ٢١ – رأس المال
- حـ/ ٢٢ – إحتياطيات وفائض مرحل.
- حـ/ ٢٣ – مخصصات.
- حـ/ ٢٤ – قروض طويلة الأجل.
- حـ/ ٢٥ – بنوك دائنة.
- حـ/ ٢٦ – دائنون.
- حـ/ ٢٧ – حسابات دائنة مختلفة.

ونتناول هذه الحسابات بشئ من الإيجاز فى هذا الفصل.

اولا: حـ/ ٢١ – رأس المال

عرف النظام المحاسبى الموحد رأس المال " بأنه القيمة الأصلية للأصول التى يوفرها المالك لتكون تحت تصرفها بصفة مستمرة وقد تكون هذه القيمة مستحقة ومدفوعة".

وينقسم حـ/ ٢١ رأس المال إلى حسابين مساعدين هما:

- حـ/ ٢١١ رأس المال المملوك.
- حـ/ ٢١٢ مساهمة الحكومة.

الإثبات المحاسبى:

يمثل حـــ/ ٢١١ رأس المال المملوك والمدفوع فعلا للوحدة، ويتم إثباتـــه بالقيد التالى:

xx			من حـ/ بنك جارى	١٨٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١
	xx		إلى حـ/ رأس المال	٢١
		×	حـ/ رأس المال المملوك	٢١١

أما بالنسبة لحساب / مساهمة الحكومة (حـــ/ ٢١٢) فتقيد به المبالغ التـــى تدفعها وزارة الخزانة للوحدة كمساهمة فى رأسمالها، ويمكن أن تقدم المساهمة فـــى شكل نقدى أو فى شكل عينى، كما يمكن أن تظل فى ميزانيـــة الوحـــدة كحســـاب مستقل أو تعلى لحساب رأس المال بعد موافقة الجمعيـــة العموميـــة، ولـــهذا فـــإن المعالجة المحاسبية هى:

xx			من حـ/ بنك جارى	١٨٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١
xx			او من حـ/ تكوين سلعى	١٢١
		×	اصول	...
	xx		إلى حـ/ رأس المال	٢١
		×	حـ/ مساهمة الحكومة	٢١١

ثانيا: حـــ/ ٢٢ إحتياطى وفائض مرحل

يعرف الإحتياطى "بأنه كل مبلغ تحتجزه الوحدة من الأرباح الصافية التـــى تحققها لإستخدامه فى أغراض معينة"، فالإحتياطى يعتبر توزيعا للفائض المحقـــق ومرهون تكوينه بوجود فائض، على عكس المخصصات والتى تعتبر تحميلا علـــى الإيرادات قبل الوصول إلى الربح الصافى، ويتكـــون هـــذا الحســـاب العـــام مـــن الحسابات التالية:

- حـــ/ ٢٢١ – إحتياطى قانونى.
- حـــ/ ٢٢٢ – إحتياطى يستثمر فى سندات حكومية.
- حـــ/ ٢٢٣ – إحتياطى تمويل مشروعات إستثمارية.

- حـ/ ٢٢٤ - إحتياطى عام.
- حـ/ ٢٢٥ - إحتياطى مساهمة الحكومة.
- حـ/ ٢٢٦ - إحتياطى إرتفاع أسعار أصول.
- حـ/ ٢٢٧ - إحتياطيات أخرى.
- حـ/ ٢٢٨ - فائض مرحل.

وتكون هذه الحسابات دائنة بما يجنب من الفائض وطبقا لما قرره النظام من نسب توزيع الفائض والتى سوف يرد شرحها عند التعرض للحسابات والقوائم الختامية.

ثالثا: حـ/ ٢٣- المخصصات

من المألوف فى العرف المحاسبى ظهور المخصصات المكونة لإهلاك الأصول مطروحة من الأصول الخاصة بها فى جانب الأصول، وإظهار المخصصات المكونة لمقابلة إلتزامات محتملة مثل مخصص الضرائب المتنازع عليها أو مخصص التعويضات فى جانب الخصوم، ولكن أكد النظام على ضرورة إظهار جميع أنواع المخصصات فى جانب الخصوم.

وقد قسم النظام حـ/ ٢٣ المخصصات إلى الحسابات المساعدة التالية:

- حـ/ ٢٣١ - مخصص إهلاك.
- حـ/ ٢٣١ - مخصص الضرائب المتنازع عليها.
- حـ/ ٢٣٣ - مخصص الديون المشكوك فيها.
- حـ/ ٢٣٤ - مخصصات أخرى.

إهتم النظام بإظهار المخصصات فى جانب الخصوم كمصدر من مصادر التمويل الذاتى (الداخلى)، وسوف نتناول الإثبات المحاسبى للمخصصات أثناء تناول الإستخدامات.

رابعا: حـ/ ٢٤- قروض طويلة الأجل

ويعكس هذا الحساب ما تقترضه الوحدة من الغير، سواء كـــانت لشــراء أصول ثابتة أو مستلزمات سلعية، وسواء كانت من داخل البلاد أو من الخارج.

وقد قسم النظام حـ/ ٢٤ قروض طويلة الأجل إلى الحسابين المســـاعدين التاليين:

- ◆ حـ/ ٢٤١ -قروض محلية طويلة الأجل.
- ◆ حـ/ ٢٤٢ - قروض خارجية طويلة الأجل.

كما قسم حـ/ ٢٤١ قروض محلية طويلة الأجل على حسب الغرض إلى:

- ◆ حـ/ ٢٤١١ - قروض لشراء أصول جديدة.
- ◆ حـ/ ٣٤١٢ - قروض لشراء أصول قائمة.
- ◆ حـ/ ٣٤١٣ - قروض لشراء مستلزمات سلعية.

ونظرا لأن الأصول المشتراة من الخارج قديمــة تعــد إضافــة للتكويــن الرأسمالى مثلها مثل الأصول المشتراة جديدة فإن النظام قسم حـ/ ٢٤٢ قـــروض خارجية طويلة الأجل إلى:

- ◆ حـ/ ٢٤٢١ - قروض لشراء أصول.
- ◆ حـ/ ٢٤٢٢ - قروض لشراء مستلزمات سلعية.

الإثبات المحاسبى:

أ-عند الحصول على القرض

١٨١	من حـ/ بنك جارى			xx
١٨٢١	حـ/ بنك تمويل نشاط جارى	x		
١٢١	او من حـ/ تكوين سلعى			xx
...	او من حـ/ مخزن	x		
٢٤	إلى حـ/ قروض طويلة الاجل		xx	
.....	حـ/ قروض طويلة الاجل	x		

ب- عند السداد

xx			من حـ/ قروض طويلة الاجل	٢٤
		×	(حسب نوعه)	....
xx			إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط جاى (عن مستلزمات)	١٨٢١
	xx		إلى حـ/ بنك جارى	١٨٢
		×	حـ/ بنك تمويل نشاط إستثمارى (عن اصول)	١٨٢

ونود الإشارة إلى أن الفوائد المتعلقة بالقرض لا تضاف على القرض، لأن الفوائد التى تستحق ولم تدفع تقيد فى حـــ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة، وسيرد شرحها أثناء تناول الإستخدامات.

خامسا: حـــ/ ٢٥ البنوك الدائنة

ويتكون هذا الحساب من الحسابات المساعدة التالية:

- حـــ/ ٢٥١ – سحب على المكشوف.
- حـــ/ ٢٥٢ – قروض قصيرة الأجل بضمان.
- حـــ/ ٢٥٣ – جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية.

- **حـــ/ ٢٥١ سحب على المكشوف**

ويعكس هذا الحساب مديونية الوحدة للبنوك بدون ضمـــان "ســحب علـــى المكشوف جارى وآخر إستثمارى، إلا أنه لم يراعى ذلك بالنسبة لحســـاب ســـحب على المكشوف، ورصيد هذا الحساب فى نهاية السنة المالية يمثل ما سحبته الوحـــدة من البنوك على المكشوف، ومن ثم فهو مدين بقيمة ما يتم سحبه ودائنا بما تســـدده الوحدة.

- **حـــ/ ٢٥٢ قروض قصيرة الأجل بضمان:**

ويوضح هذا الحساب مديونية الوحدة بضمان إذا كانت مدة السداد أقل مـــن سنة، والضمان هنا قد يكون بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو أصول وخلافـــه، ورصيد الحساب فى نهاية السنة المالية يمثل صافى ما سحبته الوحـــدة كقـــروض قصيرة الأجل مستحقة خلال العام التالى.

- **حـ/ ٢٥٣ جارى دائن مقابل إعتمادات مستندية:**

ويتضمن قيمة الإعتمادات المستندية التى تمولها البنوك، وقد قسم النظـــام الإعتمادات المستندية إلى :

- حـ/ ١٢٢٢ – إعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة.
- حـ/ ١٣٦١ – إعتمادات مستندية لشراء بضائع.

ولذلك يرى البعض تقسيم حـ/ ٢٥٣ جارى دائن مقابل إعتمادات مستندية إلى الحسابين التاليين:

- حـ/ ٢٥٣١ – لشراء أصول ثابتة.
- حـ/ ٢٥٣٢ – لشراء بضائع.

سادسا: حـ/ ٢٦ الدائنون

خصص النظام حـ/ ٢٦ الدائنون لمقابلة الإلتزامات المترتبة على مباشـرة الوحدة لنشاطها الجارى، أما الإلتزامات الناشئة عن مزاولتها لنشاطها الإســتثمارى فقد خصص النظام لها حـ/ ٢٧- الحسابات الدائنة المختلفة.

وينقسم حـ/ الدائنون كحساب عام إلى الحسابات المساعدة التالية:

- حـ/ ٢٦١- موردون.
- حـ/ ٢٦٢ – أوراق دفع.
- حـ/ ٢٦٣ – دائنون متنوعون.
- حـ/ ٢٦٤ – دائنو توزيعات.

١-حـ/ موردون (حـ/٢٦١):

وينقسم هذا الحساب إلى مجموعة من الحسابات الفرعية والجزئية بما يحقق:

- التقسيم القطاعى لمتطلبات المحاسبة القومية حيث قسم حـ/ ٢٦١ الموردين إلى:

- حـ/ ٢٦١١ موردين قطاع عام
  - ٢٦١١١ خدمات
  - ٢٦١١٢ أعمال
- حـ/ ٢٦١٢ موردو قطاع خاص.
- حـ/ ٢٦١٣ موردو من الخارج.
- فى حالة الدفعات المقدمة للموردين، تعالج فى حـ/ الموردين أيضا.

ويجعل هذا الحساب دائنا بإجمالى قيمة المشتريات وبأوراق الدفع المرفوضة، ويجعل مدينا بما يسدده الموردين والخصم المكتسب وبقيمة مردودات المشتريات وأوراق الدفع من الوحدة للموردين، وسوف نتعرض لحساب الموردين أثناء الإستخدامات.

٢-حـ/ أوراق الدفع (٢٦٢):

ويعبر الحساب عن حركة أوراق الدفع المسحوبة على الوحدة خلال الفترة ومدينا بقيمة ما يسدد أو يرفض منها.

٢-دائنون متنوعون (٢٦٣):

ويخصص هذا الحساب لمقابلة الالتزامات التى تنشأ على الوحدة ويرتبط بشكل غير مباشر بالنشاط الجارى للوحدة.

ويتكون هذا الحساب من الحسابات الفرعية التالية:

- حـ/ ٢٦٣١ تأمينات للغير.
- حـ/ ٢٦٣٢ مصلحة الضرائب.
- حـ/ ٢٦٣٣ مصلحة الجمارك.
- حـ/ ٢٦٣٤ مصلحة الجمارك
- حـ/ ٢٦٣٤ وزارة الخزانة

- حـ/ ٢٦٣٥ الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية.
- حـ/ ٢٦٣٦ جارى المؤسسة.
- حـ/ ٢٦٣٧ الهيئة العامة للتأمين والمعاشات.
- حـ/ ٢٦٣٨ جارى شركات المؤسسة.
- حـ/ ٢٦٣٩ هيئات تأمينية أخرى.

ويخصص الحساب الأول لإثبات التأمينات التى تدفعها الوحدة للغير، بينما باقى الحسابات فهى عبارة عن مبالغ تحتجزها الوحدة لهذه الجهات.

٤-دائنو توزيعات (٢٦٤):

ويكون هذا الحساب دائنا بالحصص التى يتقرر تخصيصها من الفائض لكل من الدولة و المساهمين والعاملين، ويجعل مدينا بما يتم سداده من هذه الحصص، وسوف نتعرض لهذه الحسابات أثناء تناول المعالجة المحاسبية لتوزيع الفائض.

سابعا: حـ/ ٢٧ حسابات دائنة مختلفة

قد يكون هناك إلتزامات على الوحدة نتيجة مباشرة نشاطا إستثماريا أومصروفات مستحقة وخلافه، وقد خصص النظام هذا الحساب لهذا الغرض، وقد قسم الدليل حـ/ ٢٧ حسابات دائنة مختلفة إلى الحسابات المساعدة التالية:

- حـ/ ٢٧١ الإنتاج التام تحت البيع.
- حـ/ ٢٧٢ دائنون مختلفون.
- حـ/ ٢٧٣ أرصدة دائنة أخرى.
- حـ/ ٢٧٤ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة.
- **حـ/ الإنتاج التام تحت البيع:**

هذا الحساب من الحسابات الإحصائية والرقابية، ويقابله حـ/ ١٣٧ حركة الإنتاج التام بسعر البيع، وسبق لنا تناوله أثناء شرح حسابات المخزون ضمن المجموعة الرابعة.

- **حـ/ ٢٧٢ دائنون مختلفون:**

ويهدف هذا الحساب إلى حصر إلتزامات الوحدة المترتبة علـى النشـاط الإستثمارى.

وينقسم هذا الحساب إلى:

- حـ/ ٢٧٢١ دائنو شراء أصول جديدة.
- حـ/ ٢٧٢٢ دائنو شراء أصول قائمة.
- حـ/ ٢٧٢٣ دائنو فوائد سابقة على بدء التشغيل.
- حـ/ ٢٧٢٤ دائنو شراء سندات حكومية.
- حـ/ ٢٧٢٥ دائنو شراء أوراق مالية.
- حـ/ ٢٧٢٦ دائنو شراء إستثمارات مالية أخرى.

وقد سبق تناول هذه الحسابات أثنـاء تنـاول شـراء الأصـول الثابتـة والإستثمارات المالية.

- **حـ/ ٢٧٣ أرصدة دائنة أخرى**

ويتكون هذا الحساب من الحسابات الفرعية التالية:

- حـ/ ٢٧٣١ دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين.
- حـ/ ٢٧٣٢ أرباح مبيعات تقسيط تخص أعوام لاحقة.
- حـ/ ٢٧٣٣ أرصدة دائنة متنوعة.

- حـ/ دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين يجعل دائنا بما يسـتقطع كسلفة أو مشتريات أو مشتريات العاملين من الغير أو إشـتراكات النـوادى والنقابـات أوالشراء من وحدات أخرى، ويجعل مدينا بما يسدد من هذه الإستقطاعات.
- حـ/ أرباح مبيعات بالتقسيط، ويخص الوحدات التى تقوم بالبيع مع حفظ حـق الملكية.

- حـ/ أرصدة دائنة متنوعة، ويخصص لحصر الإلتزامات على الوحـــدة مثـــل شراء أصل ثابت بكمبيالة أو لبعض أنواع المعاملات الداخلية مثـــل عمليـــات التبادل مع الفروع أو أمانات العاملين أو تسويات المزايا العينية.
- **حـ/ ٢٧٤ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة:**

يعتبر من الحسابات الوسيطة لتسهيل إعداد الموازنة النقدية، وينقسم هـــذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

- حـ/ ٢٧٤١ أجور مستحقة.
- حـ/ ٢٧٤٢ إيجارات مستحقة.
- حـ/ ٢٧٤٣ فوائد مستحقة.
- حـ/ ٢٧٤٤ تبرعات وإعانات للغير.
- حـ/ ٢٧٤٥ تعويضات مستحقة.
- حـ/ ٢٧٤٦ مصروفات سنوات سابقة مستحقة.

وتكون هذه الحسابات دائنة بما يستحق هذه المصروفات ومدينة بما يدفـــع منها ورصيد هذا الحساب يمثل إلتزامات على الوحدة فى نهاية السنة المالية وتظهر ضمن الميزانية، وسوف يرد شرحها تفصيليا أثناء تناول الإستخدامات.

مثال: على حسابات الخصوم:

تمت العمليات التالية فى إحدى الوحدة الإقتصادية:

(١) تم زيادة رأس مال الوحدة بمبلغ مليون جنيه، وقد بلغت مساهمة الحكومـــة ٤٠% من الزيادة، وقد سددت الزيادة فى الحساب الجارى للوحدة طرف بنـــك الإسكندرية.

(٢) حصلت الوحدة على قرض خارجى طويل الأجل ٤٠٠٠٠٠جنيه وعلى أن يخصص نصفه لشراء خامات من الخارج لزوم تشغيل المصانع، وقـــد بلغـــت الفوائد المستحقة عن هذا القرض فى نهاية السنة ٣٠٠٠٠جنيـــه ولـــم تســـدد للخارج بعد.

(٣) حررت الوحدة لمورديها أوراق دفع بمبلغ ٥٠٠٠ج منها ٢٠٠٠ج موردين قطاع عام والباقى موردين قطاع خاص- أعمال.

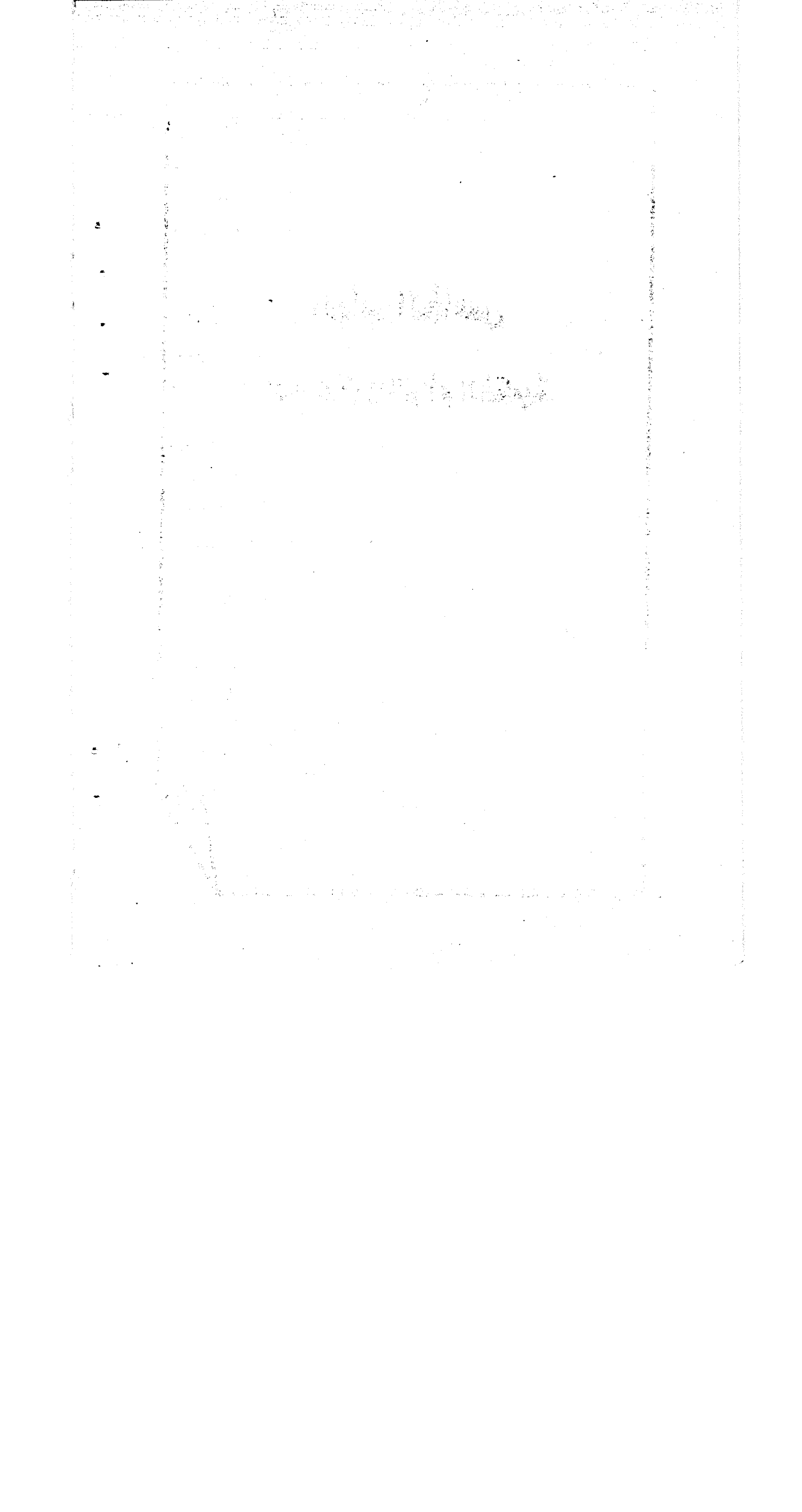
والمطلوب:

إثبات العمليات السابقة وفقا لمتطلبات النظام المحاسبى الموحد.

١٠٠٠٠٠٠			**من حـ/ بنك جارى**
			حـ/ بنك تمويل نشاط جارى
	١٠٠٠٠٠٠		**إلى حـ/ راس المال**
		٦٠٠٠٠٠	**حـ/ راس المال المملوك**
		٤٠٠٠٠٠	**حـ/ مساهمة الحكومة**
			زيادة راس المال
٤٠٠٠٠٠			**من حـ/ بنك جارى**
		٤٠٠٠٠٠	**حـ/ بنك تمويل نشاط جارى**
	٤٠٠٠٠٠		**إلى حـ/ قروض طويلة الاجل**
		٤٠٠٠٠٠	**حـ/ قروض خارجية طويلة الاجل**
			حصول الوحدة على قرض
٣٠٠٠٠			**من حـ/ الفوائد**
		٣٠٠٠٠	**حـ/ فوائد خارجية**
	٣٠٠٠٠		**إلى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة**
		٣٠٠٠٠	**حـ/ فوائد مستحقة**
			إستحقاق الفوائد عن القرض
٥٠٠٠			**من حـ/ الموردين**
		٢٠٠٠	**حـ/ موردى قطاع عام اعمال**
		٣٠٠٠	**حـ/ موردى قطاع خاص اعمال**
	٥٠٠٠		**إلى حـ/ اوراق الدفع**
		٢٠٠٠	**حـ/ اوراق دفع – قطاع عام**
		٣٠٠٠	**حـ/ اوراق دفع – قطاع خاص**
			تحرير اوراق دفع للموردين

الباب الخامس

الحسابات والقوائم الختامية



تلتزم الوحدات الإقتصادية التابعة للقطاع العام أن تعد فى المواعيد المقررة الحسابات والقوائم وفقا لما تضمنه النظام من أسس وقواعد ومصطلحات وتعاريف محاسبية وطبقا لمعدلات الإهلاك الواردة بالنظام.

وللوحدات الإقتصادية أن تلتزم فيما عدا ذلك بما استقر عليه العرف المحاسبى. ويجب على الوحدة الإقتصادية أن تراعى عند إعداد الحسابات والقوائم الختامية إجراء كافة التسويات المحاسبية بحيث تحمل السنة المالية بما يخصها من كافة النفقات و الإيرادات طبقا لقواعد الإستحقاق، وبحيث تعبر الميزانية بوضوح عن المركز المالى للوحده، وتظهر حسابات النتيجة الفائض أو العجز على الوجه الصحيح، وبشرط أن تتضمن حسابات الوحدة كل ما تتضمن القوانين والأنظمة على وجوب إثباته فيها.

ويمكن تقسيم الحسابات والقوائم الختامية إلى مجموعتين:-

أ-مجموعة الحسابات والقوائم التى استحدثها النظام المحاسبى الموحد وتشمل:-

١- حساب العمليات الجارية. ٢-قائمة الإستخدامات والموارد الرأسمالية.

٣-الموازنة النقدية.

ب- مجموعة الحسابات والقوائم التقليدية وتشمل:

١- حساب الإنتاج والمتاجرة. ٢-حساب الأرباح والخسائر وحساب التوزيع.

٣- الميزانية.

ويهمنا فى هذا الجزء من الدراسة إستعراض الحسابات والقوائم التالية:

- حساب العمليات الجارية. الحسابات الختامية التقليدية.

- الميزانية.

ونخصص لكل منها فصل مستقل على النحو التالى:

الفصل الاول : حساب العمليات الجارية.

الفصل الثانى: الحسابات الختامية.

الفصل الثالث: الميزانية.

الفصل الأول
حساب العمليات الجارية

من الحسابات التى استحدثها النظام المحاسبى الموحد حساب العمليات الجارية ليكون حساب النتيجة الرئيسى، وفى نفس الوقت يربط بين حسابات الوحدة والحسابات القومية، ففى هذا الحساب تقفل حسابات الموارد و الإستخدامات الخاصة بالوحدة بعد تسويتها فى نهاية العام حتى يمكن إظهار نتيجة نشاط الوحدة بصورة موضوعية وعلى أساس سليم، وقد صمم الحساب بشكل خاص بحيث يعد بصورة موضوعية وعلى أساس سليم، وقد صمم الحساب بشكل خاص بحيث يعد على عدة مراحل تؤدى كل منها وظيفة معينة، كما أن عناصر هذا الحساب يتم تبويبها بشكل يمكن منه حساب القيمة المضافة وعوائد عوامل الإنتاج لأغراض المحاسبة القومية.

وعلى ذلك فإننا سنبحث فى هذا الفصل الموضوعات التالية والتى نخصص لكل منها مبحثا مستقلا:

- ***المبحث الأول: التسويات الجردية.***
- ***المبحث الثانى: مراحل حساب العمليات الجارية.***
- ***المبحث الثالث: علاقة حساب العمليات الجارية ببعض المفاهيم الإقتصادية.***

المبحث الأول
التسويات الجردية.

لإعداد حساب العمليات الجارية فى نهاية السنة المالية يلزم التعرف علـــى التسويات الجردية المتعلقة بالإستخدامات والموارد وإثبات هذه التسويات بقيود تسوية ثم إقفال حسابات الإستخدامات والموارد فى حساب العمليات الجارية بقيود إقفـــال، وسنبدأ بالتسويات الجردية ثم نتبعها بقيود إقفال حسابات الإستخدامات والموارد:-

أولا: التسويات الجردية:

يقصد بها إثبات العمليات التى لم تثبت من قبل حتى تاريخ الجرد أو تعديل أرصدة حسابات الموارد والإستخدامات ليعكس كل منها ما يخص الســـنة الماليـــة تطبيقا لأساس الإستحقاق. فقد تنشأ التسويات من الجرد مثل مخزنـــو أخـــر المـــدة وتكوين المخصصات للديون المشكوك فى تحصيلها أو للضرائب المتنازع عليـــها، وقد تتمثل فى الحسابات التى استحدثها النظام المحاسبى الموحد مثل حــــــ/ تغـــير مخزون الإنتاج التام بالتكلفة/ و حـــ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التـــام، وحـــ/ تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة، و حـــ/ فرق الإيجار المحسوب، وحـــ/ فرق الفوائد المحسوبة، هذا بالإضافة إلى التسويات الخاصة بالمستحقات والمقدمات من الإستخدامات والموارد، ويمكن أن تشمل أيضا تصحيح ما يكتشف من أخطـــاء فى نهاية السنة المالية.

ويتم إثبات التسويات الجردية بقيود يومية، ترحل إلى الحسابات المختصـــة وإستخراج الأرصدة الجديدة بعد التسويات، ولتسهيل عرض أثر التسويات الجرديـــة على أرصدة الحسابات، وإعداد الحسابات الختامية والميزانية يتم إعداد ورقة عمـــل أو قائمة تسوية توضح أرصدة الحسابات قبل التسويات الجردية، ثم التسويات التـــى تمت على بعض الحسابات، ثم تظهر الأرصدة بعد التسويات.

ويمكن أن تأخذ قائمة التسوية الشكل الموضح فى الصفحة التالية:-

قائمة التسويات

بيان		الرصيد قبل التسويات	التسويات					الرصيد بعد التسويات
الرقم	إسم الحساب		تسوية أولى	تسوية ثانية	....	....	....	
	الأرصدة المدينة							
	أصول							
	....							
	....							
	....							
	مجموع الأصول							
	استخدامات							
	....							
	....							
	مجموع الإستخدامات							
	أرصدة دائنة							
	خصوم							
	....							
	مجموع الخصوم							
	موارد							
	....							
	مجموع الموارد							
	مجموع الخصوم والموارد							

ويلاحظ على قائمة التسوية ما يلى:-

١- قسمت الحسابات إلى أربعة أقسام حسب الإجماليات المحاسبية وهى أصول وإستخدامات وخصوم وموارد. على أن يشمل الجزء الأول من القائمة الحسابات المدينة وهى الأصول و الإستخدامات، اما الحسابات الدائنة وهى الخصوم والموارد فيشملها الجزء الثانى من القائمة.

٢- كل تسوية من التسويات لها خانة واحدة للمبلغ بدلا من خانتين مدين ودائن وذلك على أساس أن طبيعة الحسابات معروفة مدينة أو دائنة، فالأصول والإستخدامات بطبيعتها مدينة تزيد أرصدتها إذا جعلت مدينة وتقل الأرصدة عندما تجعل دائنة. وخانة التسوية من نفس طبيعة رصيد الحساب فهى مدينة بالنسبة للأصول و الإستخدامات، ودائنة بالنسبة للخصوم والموارد. وإذا كان حساب أحد الأصول مثلا فى تسوية معينة دائنا فإن مبلغ التسوية يثبت بين قوسين أو بمداد مختلف.

مثال: أستخرجت الأرصدة التالية من سجلات إحدى شركات القطاع العام فى ٨٠/٦/٣٠:

الأرصدة المدينة:

٩٠٠٠٠ أراضى – ١٠٠٠٠٠ مبانى وإنشاءات ومرافق ، ٣٠٠٠٠ آلات ومعدات، ٣٠٠٠٠ وسائل نقل وإنتقال، ١٢٠٠٠ عدد وأدوات، ١٤٠٠٠ أثاث ومعدات مكاتب – ١٦٠٠٠ تكوين سلعى ، ١٨٠٠٠ إنفاق إستثمارى ، ٥٠٠٠٠ مخزون مستلزمات سلعية ، ٤٠٠٠ مخزون إنتاج غير تام، ١١٠٠٠ مخزون إنتاج تام (قيمته على أساس أسعار البيع ١٣٠٠٠) ٨٠٠٠ مخزون بضائع بغرض البيع وقيمته على أساسأسعار البيع ٩٥٠٠) ، ٢٢٠٠٠ إستثمارات فى سندات حكومية، ١٣٠٠٠ عملاء، ٢٠٠٠ مدينون متنوعون، ٤٠٠٠ مدينون مختلفون، ١٠٠٠ أرصدة أخرى، ٣٠٠٠إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة ٤٠٠٠ نقدية بالصندوق، ٤٣٠٠٠ بنك جارى، ١٠٥٠٠٠ أجور نقدية، ١٢٠٠٠ مزايا عينية، ١٣٠٠٠ مساهمة الوحدة فى التأمينات الإجتماعية، ٩٥٠٠٠ مستلزمات سلعية، ١٨٠٠٠ مستلزمات خدمية،

٣٥٠٠٠٠ مشتريات بغرض البيع، ٥٠٠ ضرائب أخرى، ٢٥٥٠٠ إهلاك ، ٤٠٠٠ إيجارات فعلية ، ٥٠٠ فوائد محلية ، ١٥٠٠ تبرعات ، ٥٠٠ خسائر رأسمالية، ٥٠٠ مصروفات سنوات سابقة، ١٢٠٠ ديون معدومة، ٤٣٠٠ مخصصات بخلاف الإهلاك، ١٠٠٠ ضرائب عقارية.

الأرصدة الدائنة:

١٨٠٠٠٠ رأس مال مملوك، ٤٥٠٠٠ مساهمة الحكومة، ٢٥٠٠٠ إحتياطى قانونى، ٢٠٠٠٠ احتياطى مستثمر فى سندات حكومية، ١٨٠٠٠ إحتياطى تمويل المشروعات الإستثمارية، ١٢٠٠٠ إحتياطى عام، ٧٠٠٠ إحتياطى صداد مساهمة الحكومة، ١٣٠٠٠ احتياطى إرتفاع أسعار أصول، ٣٥٠٠٠ مخصص إهلاك، ٣٥٠٠ مخصصات أخرى، ٢٤٠٠٠ قروض محلية طويلة الأجل، ١٥٠٠٠ جارى دائن بمقابل إعتمادات مستندية، ٢٥٥٠٠ موردون، ٥٠٠ دائنون متنوعون، ٣٠٠٠ دائنون مختلفون، ٢٠٠٠ دائنون مختلفون، ٤٠٠٠ أرصدة دائنة أخرى، ٦٠٠٠ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة، ٢٠٠٠٠ صافى مبيعات إنتاج تام، ٢٠٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة، ٢٢٠٠٠ إيرادات تشغيل للغير، ٤٤٠٠٠ صافى مبيعات بغرض البيع، ٤٠٠٠ مخلفات إنتاج، ٦٠٠٠ إعانات، ١٤٠٠٠ إيرادات أوراق مالية، ٩٠٠٠ إيجارات دائنة، ١٠٠٠ أرباح رأسمالية، ١٠٠٠ إيرادات سنوات سابقة، ٢٠٠٠ أرباح بيع مخلفات، ٣٠٠٠ خصم مكتسب، ٥٠٠٠أرباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات.

وفى نهاية السنة المالية تجمعت أيضا المعلومات التالية من فحص الحسابات ومن قوائم الجرد:

١- صرفت الوحدة أثناء السنة عدد وأدوات بمبلغ ١٠٠جنيه لم تثبت بالدفاتر، كما تم تخريد عدد وأدوات أخرى سبق قيدها بمبلغ ٥٠ جنيه.

٢- يتضمن حساب التكوين السلعى سيارة ركوب تم إستخدامها فعلا وقيمتها ١٠٠٠٠جنيه وكان إهلاكها خلال الثلاثة أشهر السابقة بمبلغ ٢٠٠ جنيه على أساس أنها لم تستخدم بعد فى الإنتاج.

٣- يتضمن الإنفاق الإستثمارى قيمة آلات ومعدات وصلت لمخازن الوحدة قيمتها ١٢٠٠٠جنيه.

٤- اتضح من جرد المستلزمات السلعية أن هناك عجز الخامات قيمته ٩٠٠ جنيه ثلثه مسموح به والباقى غير مسموح به تقرر أن تتحمله الوحدة.

٥- بفحص حسابات العملاء اتضح ما يلى:-

أ- هناك دين معدوم لدى إحدى وحدات القطاع الخاص قيمته ٢٠٠ جنيه.

ب- تبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٧٠٠ جنيه.

ج- هناك عميل رصيد حسابه ١٠٠ جنيه وقد اتضح أنه يمثل دفعات مستحقة على الوحدة خصمها العميل ولم تثبت فى دفاتر الوحدة.

١- تقوم الوحدة بتسوية تكاليف مراكز الخدمات الإجتماعية كل ثلاثة شهور، وقد اتضح أن تكاليف هذه المراكز فى الثلاثة أشهر الأخيرة كانت كما يلى:-

- ١٢٠٠أجور نقدية، ٤٠٠ مزايا عينية، ٥٠٠ تامينات إجتماعية.
- ٢٠٠مستلزمات سلعية (خامات)، ٢٠٠ مصروفات تحويلية جارية (إهلاك).
- علما بأن ما سبق خصمه من أجور العاملين كمساهمة فى تكاليف هذه الخدمات بلغ ٥٠٠ جنيه.

٢- بلغت الرسوم الجمركية المستحقة عن المستلزمات السلعية المستوردة خلال العام ١٥٠٠ جنيه والرسوم عن المخزون منها أول العام وأخره كانت ٢٠٠ جنيه، ٣٠٠ جنيه على التوالى. كما بلغت رسوم الإنتاج عن مخزون أول المدة ٤٠٠جنيه، وعن المشترى خلال المدة ٢٠٠٠جنيه وعن مخزون آخر المدة ٢٠٠جنيه.

٣- تقيد الوحدة أقساط الإهلاك كل ثلاثة أشهر وطبقا لمعدلات إهلاك الأصول بلغت لأقساط الخاصة بالفترة الأخيرة ٤٠٠٠جنيه منها ٣٠٠ جنيه خاصة بأصول تم إهلاكها دفتريا ومازالت تعمل فى الإنتاج.

٤- بلغ فرق الإيجار المحسوب ٨٠٠ جنيه، وفرق الفوائد المحسوبة ٣٠٠٠ جنيه.

٥- تبين من فحص بنود الإستخدامات وجود:

٢٠٠ إيجار مبانى مستحق، ٣٠٠ فوائد على القروض المحلية المستحقة،
٢٠٠ إيجار وسائل نقل وانتقال مدفوع مقدما ولم تقيد هذه البنود بالدفاتر.

٦- إتضح من اخطارات إدارة التكاليف أن تكلفة المشغولات الداخلية التامة بلغت ٢٠٠٠ جنيه وتتمثل فى أثاث ومعدات مكاتب لم تثبت بالدفاتر.

٧- قامت الوحدة بعمليات تشغيلية على مستلزمات سلعية للغير وكانت قيمة هذه العمليات ٣٠٠ جنيه لم تثبت بالدفاتر.

٨- تبين من قوائم جرد المخزون من الإنتاج التام وغير التام والبضائع بغرض البيع ما يلى:-

أ- تكلفة مخزون الإنتاج غير التام ٣٥٠٠ جنيه.

ب- تكلفة مخزون إنتاج تام ١٢٥٠٠جنيه وقيمته أسعار البيع ١٥٠٠٠جنيه.

ج- تكلفة مخزون بضائع بغرض البيع ٧٥٠٠ وقيمته بأسعار البيع ١٠٠٠٠جنيه.

١- بلغت الضريبة على أرباح العام طبقا إقرار الوحدة ٦٠٠ جنيه:

<u>المطلوب:</u>قيود التسوية اللازمة وقائمة التسوية.

<u>قيود التسوية:</u>

منه	له	بيان	الدليل المحاسبى
١٠٠		من حـ/ الإهلاك	٣٥٢
	١٠٠	إلى حـ/ مخصص الإهلاك	٢٣١
		(عدد وادوات صرفت لم تثبت)	
٥٠		من حـ/ مخصص الإهلاك	٢٣١
	٥٠	إلى حـ/ عدد وادوات	١١٥
١٠٠٠٠		من حـ/ وسائل نقل وإنتقال	١١٤
		سيارات ركوب	١٤١٢
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ تكوين سلعى	١٢١
		وسائل نقل وإنتقال	١٢١٤
		(تحويل سيارات من حـ/ التكوين السلعى لحساب الأصل)	
٢٠٠		من حـ/ الإهلاك	٣٥٢
	٢٠٠	إلى حـ/ مخصص الإهلاك	٢٣١
		الزيادة فى إهلاك السيارات)	
١٢٠٠٠		من حـ/ تكوين سلعى	١٢١
		آلات ومعدات	١٢١٣
	١٢٠٠٠	إلى حـ/ انفاق إستثمارى	١٢٢
		(تحميل التكوين السلعى بآلات وصلت مخازن الوحدة)	

٣٠٠		من حـ/ مستلزمات سلعية خامات	٣٢١
٦٠٠		من حـ/ خسائر راسمالية	٣٦٤
	٩٠٠	إلى حـ/ مخزن مستلزمات سلعية	١٣١١
		(إثبات العجز المسموح به وغير المسموح به فى مخازن المستلزمات السلعية)	
٢٠٠		من حـ/ ديون معدومة	٣٦٦
	٢٠٠	إلى حـ/ العملاء – قطاع خاص اعمال	١٦١٢٢
		(إثبات الديون المعدومة عند الجرد)	
٧٠٠		من حـ/ مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك	٣٦٧
	٧٠٠	إلى حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	٢٣٣
		(إثبات مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها)	
١٠٠		من حـ/ ضرائب اخرى	٣٥١٤
	١٠٠	إلى حـ/ العملاء	١٦١
		(إثبات الدمغات المخصومة لدى احد العملاء)	
٢٥٠٠		من حـ/ مزايا عينية	٣١٢
	١٢٠٠	إلى حـ/ اجور نقدية	٣١١
	٤٠٠	إلى حـ/ مزايا عينية	٣١٢
	٥٠٠	إلى حـ/ تامينات إجتماعية	٣١٣
	٢٠٠	إلى حـ/ مستلزمات سلعية خامات	٣٢١
	٢٠٠	إلى حـ/ إهلاك	٣٥٢
		(إثبات المزايا العينية عن الاشهر الثلاثة الاخيرة).	
٥٠٠		من حـ/ ارصدة دائنة اخرى ارصدة دائنة متنوعة	٢٧٣٣
	٥٠٠	إلى حـ/ مزايا عينية	٣١٢
		(تخفيض تكاليف مراكز الخدمات الإجتماعية بحصيلة مساهمة العاملين)	
١٤٠٠		من حـ/ رسوم جمركية عن المستخدم	٣٥١١
٢٢٠٠		من حـ/ رسوم إنتاج عن المستخدم	٣٥١٢
	٣٦٠٠	إلى حـ/ مستلزمات سلعية خامات	٣٢١
		(إثبات الرسوم الجمركية ورسوم الإنتاج عن المستخدم من الخامات خلال المدة).	
٤٠٠٠		من حـ/ الإهلاك	٣٥٢
	٣٧٠٠	إلى حـ/ مخصص الإهلاك	٢٣١
	٣٠٠	إلى حـ/ إحتياطى إرتفاع اسعار اصول	٢٢٦
		(اقساط الإهلاك عن الاشهر الثلاثة الاخيرة)	

٨٠٠		من حـ/ فرق الإيجار المحسوب	٣٥٤
٣٠٠٠		من حـ/ فرق الفوائد المحسوبة	٣٥٧
	٨٠٠	إلى حـ/ فرق الإيجار المحسوب	٤٤٧
	٣٠٠٠	إلى حـ/ فرق الفوائد المحسوبة	٤٤٨
		(فرق الإيجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة.	
٢٠٠		من حـ/ إيجارات فعلية	٣٥٣
٣٠٠		من حـ/ فوائد محلية	٣٥٥
	٥٠٠	إلى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
		٢٠٠ إيجارات مستحقة	٢٧٤٢
		٣٠٠ فوائد مستحقة	٢٧٤٣
		(إثبات الإيجارات والفوائد المستحقة)	
٢٠٠		من حـ/ الموردين	٢٦١
	٢٠٠	إلى حـ/ مستلزمات سلعية	٣٣
		تأجير معدات ووسائل نقل	
		(إيجار وسائل نقل مدفوع مقدما)	
٢٠٠٠		من حـ/ تكوين سلعى	١٢١
		اثاث ومعدات مكاتب	١٢١٦
	٢٠٠٠	إلى حـ/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥
		(المشغولات التامة التى لم تثبت من قبل)	
٣٠٠		من حـ/ العملاء	١٦١
	٣٠٠	إلى حـ/ إيرادات تشغيل للغير	٤١٦
		(إثبات إيرادات تشغيل للغير لم تثبت من قبل)	
٤٠٠٠		من حـ/ تغير مخزون إنتاج غير تام	٤١٤
	٤٠٠٠	إلى حـ/ مخزون إنتاج غير تام (اول المدة)	١٣٢
		إقفال مخزون اول المدة من الإنتاج غير التام	
٣٥٠٠		من حـ/ مخزون إنتاج غير تام (آخر المدة)	١٣٢
	٣٥٠٠	إلى حـ/ تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤
		(إثبات مخزون آخر المدة من الإنتاج غير التام)	
١١٠٠٠		من حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	٤١٢
	١١٠٠٠	إلى حـ/ مخزون إنتاج تام (اول المدة)	١٣٣
		(إقفال مخزون اول المدة من الإنتاج التام)	
١٢٥٠٠		من حـ/ مخزون إنتاج تام (آخر المدة)	١٣٣
	١٢٥٠٠	إلى حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	٤١٢
		(إثبات مخزون آخر المدة من الإنتاج التام)	
٥٠٠		من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	٣٥٨
	٥٠٠	إلى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	٤١٣
		إثبات فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	

٨٠٠٠		من حـ/ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	٤١٨٢
	٨٠٠٠	إلى حـ/ مخزون بضائع بغرض البيع (اول المدة)	١٣٥
		(إقفال مخزون اول المدة من البضائع بغرض البيع)	
٧٥٠٠		من حـ/ مخزون بضائع بغرض البيع (آخر المدة)	١٣٥
	٧٥٠٠	إلى حـ/ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	٤١٨٢
		(إثبات مخزون اخر المدة من بضائع بغرض البيع)	
١٠٠٠		من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع	٣٥٩
	١٠٠٠	إلى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع	٤١٨٣
		(إثبات فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع)	
٦٠٠		من حـ/ ضرائب داخلية	٣٦٩
	٦٠٠	إلى حـ/ دائنون متنوعون – مصلحة الضرائب – (ارباح العام	٢٦٣٢٢
		(ضرائب ارباح العام طبقا للإقرار الضريبى).	

قائمة التسوية

بيان إسم الحساب	الرصيد قبل التسويات	التسويات					الرصيد بعد التسويات
أولاً: الأرصدة المدينة							
أراضى	٩٠٠٠٠						٩٠٠٠٠
مبانى وإنشاءات ومرافق	١٠٠٠٠						١٠٠٠٠٠
آلات ومعدات	٣٠٠٠٠						٣٠٠٠٠
وسائل نقل و إنتقال	١٣٠٠٠	١٠٠٠٠					٢٣٠٠٠
عدد و أدوات	١٢٠٠٠	(٥٠)					١١٩٥٠
أثاث ومعدات مكاتب	١٤٠٠٠						١٤٠٠٠
تكوين سلعى	١٦٠٠٠	(١٠٠٠٠)	١٢٠٠٠	٢٠٠٠			٢٠٠٠٠
إنفاق استثماري	١٨٠٠٠	(١٢٠٠٠)					٦٠٠٠
مخزون مستلزمات سلعية	٥٠٠٠	(٩٠٠)					٤٩١٠٠
مخزون إنتاج غير تام	٤٠٠٠	(٤٠٠٠)	٣٥٠٠				٣٥٠٠
مخزون إنتاج تام	١١٠٠٠	(١١٠٠٠)	١٢٥٠٠				١٢٥٠٠
مخزون بضائع	٨٠٠٠	(٨٠٠٠)	٧٥٠٠				٧٥٠٠
استثمارات فى سندات حكومية	٢٢٠٠٠						٢٢٠٠٠

بعده

تابع قائمة التسوية

بيان	الرصيد قبل	التسويات					الرصيد بعد
إسم الحساب	التسويات						التسويات
ما قبله							
عملاء	١٢٠٠٠	(٢٠٠)	(١٠٠)	٣٠٠			١٣٠٠٠
مدينون متنوعون	٢٠٠٠						٢٠٠٠
مدينون مختلفون	٤٠٠٠						٤٠٠٠
أرصدة مدينة أخرى	١٠٠٠						١٠٠٠
إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة	٣٠٠٠						٣٠٠٠
نقدية بالصندوق	٤٠٠٠						٤٠٠٠
بنك جارى	٤٣٠٠٠						٤٣٠٠٠
مجموع الأصول	٤٥٨٠٠٠						٤٥٩٥٥٠
بـ الإستخدامات							
أجور نقدية	١٠٥٠٠٠	(١٢٠٠)					١٠٣٨٠٠
مزايا عينية	١٢٠٠٠	٢٥٠٠	(٤٠٠)	(٥٠٠)			١٣٦٠٠
مساهمة الحكومة فى التأمينات الإجتماعية	١٣٠٠٠	(٥٠٠)					١٢٥٠٠
مستلزمات سلعية	٩٥٠٠٠٠	٣٠٠	(٣٦٠٠)	(٢٠٠)			٩١٥٠٠
مستلزمات خدمية	١٨٠٠٠	(٢٠٠)					١٧٨٠٠
مشتريات بغرض البيع	٢٥٠٠٠						٢٥٠٠٠
رسوم جمركية عن المستخلم	-	١٤٠٠					١٤٠٠
رسوم إنتاج عن المستخلم	-	٢٢٠٠					٢٢٠٠
بعده							

تابع قائمة التسوية

بيان	الرصيد قبل التسويات	التسويات					الرصيد بعد التسويات
اسم الحساب							
ما قبله							
ضرائب أخرى	٥٠٠	١٠٠					٦٠٠
إهلاك	٢٥٥٠٠	١٠٠	٢٠٠	(٢٠٠)	٤٠٠٠		٢٩٦٠٠
إيجارات فعلية	٤٠٠٠	٢٠٠					٤٢٠٠
فرق الإيجار المحسوب	-	٨٠٠					٨٠٠
فرق تقويم التغير فى مخزون إنتاج تام	٥٠٠٠	٣٠٠					٥٣٠٠
فرق تقويم التغير فى بضائع بغرض البيع	-	٣٠٠٠					٣٠٠٠
تبرعات	-	٥٠٠					٥٠٠
خسائر رأسمالية	١٥٠٠	١٠٠٠					١٠٠٠
تبرعات	٥٠٠						١٥٠٠
خسائر رأسمالية	٥٠٠	٦٠٠					١١٠٠
مصروفات سنوات سابقة	١٢٠٠						٥٠٠
ديون معدومة	٤٣٠٠	٢٠٠					١٤٠٠
مخصصات بخلاف الإهلاك	١٠٠٠	٧٠٠					٥٠٠٠
ضرائب عقارية	-	-					١٠٠٠
ضرائب دخلية	-	٦٠٠					٦٠٠
مجموع الاستخدامات	٣٢٢٠٠٠						٣٣٩٠٠
مجموع الأرصدة المدينة	٧٨٠٠٠٠						٧٩٣٤٥
بعده							

تابع قائمة التسوية

بيان	الرصيد قبل	التسويات					الرصيد بعد
اسم الحساب	التسويات						التسويات
ما قبله							
ثانيا: الأرصدة الدائنة:							
٣- خصوم							
رأس مال مملوك	١٨٠٠٠						١٨٠٠٠٠
مساهمة الحكومة	٤٥٠٠٠						٤٥٠٠٠
إحتياطى مستثمر فى السندات الحكومية	٢٥٠٠٠						٢٥٠٠٠
إحتياطى تمويل المشروعات الإستثمارية	٢٠٠٠٠						٢٠٠٠٠
إحتياطى عام	١٨٠٠٠						١٨٠٠٠
إحتياطى سداد مساهمة الحكومة	١٢٠٠٠						١٢٠٠٠
إحتياطى إرتفاع أسعار أصول	٧٠٠٠						٧٠٠٠
مخصص إهلاك	١٣٠٠٠	٣٠٠					١٣٣٠٠
مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	٣٥٠٠٠	١٠٠	(٥٠)	٢٠٠	٣٧٠٠		٣٨٩٠
مخصصات أخرى	-	٧٠٠					٧٠٠
قروض محلية طويلة الأجل	٣٥٠٠						٣٥٠٠
قروض طويلة الأجل	٢٤٠٠٠						٢٤٠٠٠
بعده							

تابع قائمة التسوية

بيان	الرصيد قبل التسويات	التسويات					الرصيد بعد التسويات
اسم الحساب							
ما قبله							
جارى دائن مقابل إعتمادات مستندية	١٥٠٠٠						١٥٠٠٠
موردون	٢٥٥٠٠	(٢٠٠)					٢٥٣٠٠
دائنون متنوعون	٥٠٠	٦٠٠					٥٦٠٠
دائنون مختلفون	٢٠٠٠						٢٠٠٠
أرصدة دائنة أخرى	٤٠٠٠	(٥٠٠)					٣٥٠٠
مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٦٠٠٠	٥٠٠					٦٥٠٠
مجموع الخصوم	٤٤٠٠٠٠						٤٤٥٣٥٠
بعده							

تابع قائمة التسوية

بيان	الرصيد قبل	التسويات					الرصيد بعد
اسم الحساب	التسويات						التسويات
ما قبله							
٨٠- يو الموارد							
صافى مبيعات إنتاج تام	٢٠٠٠٠						٢٠٠٠٠
تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	-	(١١٠٠٠)	١٢٥٠٠				١٥٠٠
فرق تقويم التغير في مخزون إنتاج تام	-	٥٠٠					٥٠٠
تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	-	(٤٠٠٠)	٣٥٠٠				(٥٠٠)
مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠					٢٢٠٠٠
إيرادات تشغيل للغير	٢٢٠٠٠	٣٠٠					٢٢٣٠٠
صافى مبيعات بضائع بغرض البيع	٤٤٠٠٠						٤٤٠٠٠
تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	-	(٨٠٠٠)	٧٥٠٠				(٥٠٠)
فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع		١٠٠٠					١٠٠٠
مخلفات إنتاج	٤٠٠٠						٤٠٠٠
إعانات	٦٠٠٠						٦٠٠٠
إيرادات أوراق مالية	١٤٠٠٠						١٤٠٠٠
إيجارات دائنة	٩٠٠٠						٩٠٠٠
أرباح رأسمالية	١٠٠٠٠						١٠٠٠٠
إيرادات سنوات سابقه	١٠٠						١٠٠
بعده							

تابع قائمة التسوية

بيان	الرصيد قبل التسويات	التسويات					الرصيد بعد التسويات
اسم الحساب							
ما قبله							
أرباح بيع مخلفات	٢٠٠٠						٢٠٠٠
خصم مكتسب	٣٠٠٠						٣٠٠٠
أرباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات	٥٠٠٠						٥٠٠٠
فرق الفوائد المحسوبة	-	٨٠٠					٨٠٠
	-	٢٠٠٠					٢٠٠٠
مجموع الموارد	٢٤٠٠٠						٢٤٨١٠٠
مجموع الأرصدة الدائنة	٧٨٠٠٠						٧٩٣٩٥٠

ملاحظات على قائمة التسوية:

١- التسويات التى تؤدى إلى نقص الحساب وضعت بين قوسين.

٢- الحسابات التى استحدثت فى نهاية الام لم يظهر لها رصيد قبل التسوية.

٣- مجموع أرصدة الحسابات المدينة (الأصول و الإستخدامات) قبل التسويات = مجموع أرصدة الحسابات الدائنة (الخصوم والموارد) قبل التسويات.

وينطبق ذلك أيضا على أرصدة هذه الحسابات بعد التسويات.

٤- الفرق بين مجموع أرصدة حسابات المورد (٣٤٨١٠٠) بعد التســويات يمثـل نتيجة العام وسيظهر ذلك عند دراسة حساب العمليات الجارية.

ثانيا: قيود إقفال حسابات الإستخدامات والموارد:

تعتبر حسابات النتيجة (الإستخدامات والموارد) حســابات مؤقتــة يتـم المقابلة بينها فى نهاية العام لإستخراج نتيجة النشاط من فائض قــابل للتوزيــع أو عجز جارى، وتتم هذه المقابلة فى الحساب الختامى الذى استحدثه النظام المحاسـبى الموحد وهو حساب العمليات الجارية مدينـــا وبــهذا تختفــى أرصـــدة حســابات الإستخدامات. أما حسابات الموارد فتجعل مدينة وحساب العمليات الجارية دائنـــا. ولذلك يكون إقفال حسابات الإستخدامات على النحو التالى:-

xx		من حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
	xx	إلى حـ/ الاجور	٣١
	xx	إلى حـ/ مستلزمات سلعية	٣٢
	xx	إلى حـ/ مستلزمات خدمية	٣
	xx	إلى حـ/ مشتريات بغرض لبيع	٣٤
	xx	إلى حـ/	xx
	xx	إلى حـ/	xx
	xx	إلى حـ/	xx

وقد يحدث أن تكون أرصدة بعض حسابات الإستخدامات شاذة أى عكــس طبيعتها بأن تكون دائنة، ولإقفالها يلزم أن تجعل مدينة وحساب العمليات الجاريـــة دائنا وهذا عكس قيد إقفال حسابات الإستخدامات ومثال ذلك عندما يكون فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام أو فى مخزون بضائع بغرض البيع سالبا (بـالنقص)

ويؤدى ذلك كما علمنا من قبل أن يصبح رصيد حـ/ ٣٥٨ فرق تقويم التغير فـــى المخزون دائنا (وهو أحد حسابات الإستخدامات)، ولإقفاله يجرى له القيد التالى:

xx		من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون إنتاج تام	٣٥٨
	xx	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١

أما حسابات الموارد فتقفل فى العمليات الجارية بالقيد التالى:-

xx		من حـ/ صافى مبيعات إنتاج تام	٤١١
xx		من حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	٤١٢
xx		من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون إنتاج تام	٤١٣
xx		من حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	٤١٤
xx		من حـ/	xxx
xx		من حـ/	xxx
xx		من حـ/	xxx
	xx	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١

وإذا كانت بعض أرصدة حسابات المـــوارد شـــاذة (أى مدينـــة) مثـــل حـــ/٤١٢ – تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة، أو حـــ/٤١٣-فرق تقويم التغير فـــى مخزون الإنتاج التام .... فإن إقفال هذه الحسابات يســـتوجب جعلـــها دائنـــة وحساب العمليات الجارية مدينا وذلك على النحو التالى:-

xx		من حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
	xx	إلى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون إنتاج تام	٤١٣

إلا إن إقفال الحسابات ذات الأرصدة الشاذة سواء مـــن الاســـتخدامات أو الموارد لا يعنى عدم ظهورها مع مجموعة الحسابات التى تنتمى إليها فى حســـابات العمليات الجارية ولكن بإشارة مخالفة.

وبالتطبيق على المثال السابق فإن إقفال حسابات الاستخدامات والمـــوارد بعد التسويات يكون على النحو التالى:-

٣٢٣٩٠٠		من حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
	١٠٣٨٠٠	إلى حـ/ اجور نقدية	٣١١
	١٣٦٠٠	إلى حـ/ اجور نقدية	٣١٢
	١٢٥٠٠	إلى حـ/ تأمينات إجتماعية	٣١٣
	٩١٥٠٠	إلى حـ/ مستلزمات سلعية	٣٢
	١٧٨٠٠	إلى حـ/ مستلزمات خدمية	٣٣
	٣٥٠٠٠	إلى حـ/ مشتريات بغرض البيع	٣٤
	١٤٠٠	إلى حـ/ رسوم جمركية عن المستخدم	٣٥١١
	٢٢٠٠	إلى حـ/ رسوم إنتاج عن المستخدم	٣٥١٢
	٦٠٠	إلى حـ/ ضرائب اخرى	٣٥١٤
	٢٩٦٠٠	إلى حـ/ إهلاك	٣٥٢
	٤٢٠٠	إلى حـ/ إيجارات فعلية ٣٥٣	٣٥٣
	٨٠٠	إلى حـ/ فرق الإيجار المحسوب	٣٥٤
	٥٣٠٠	إلى حـ/ فوائد محلية	٣٥٥
	٣٠٠٠	إلى حـ/ فرق الفوائد المحسوبة	٣٥٧
	٥٠٠	إلى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون إنتاج تام	٣٥٨
	١٠٠٠	إلى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع	٣٥٩
	١٥٠٠	إلى حـ/ تبرعات	٣٦١
	١١٠٠	إلى حـ/ خسائر راسمالية	٣٦٤
	٥٠٠	إلى حـ/ مصروفات سنوات سابقة	٣٦٥
	١٤٠٠	إلى حـ/ مصروفات	٣٦٦
		ما قبله	
	٥٠٠٠	إلى حـ/ مخصصات بخلاف الإهلاك	٣٦٧
	١٠٠٠	إلى حـ/ ضرائب عقارية	٣٦٨
	٦٠٠	إلى حـ/ ضرائب داخلية	٣٦٩
		(إقفال حسابات الإستخدامات فى الحساب الختامى)	

٢٠٠٠٠٠		من حـ/ صافى مبيعات إنتاج تام	٤١١
١٥٠٠		من حـ/ تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	٤١٢
٥٠٠		من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون إنتاج تام	٤١٣
٢٢٠٠٠		من حـ/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥
٢٢٣٠٠		من حـ/ إيرادات تشغيل للغير	٤٣٦
٤٤٠٠٠		من حـ/ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع	٤١٨١
١٠٠٠		من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع	٤١٨٣
٤٠٠٠		من حـ/ مخلفات إنتاج	٤١٩
٦٠٠٠		من حـ/ إعانات	٤٢
٩٠٠٠		من حـ/ إيجارات رأسمالية	٤٤٣
١٠٠٠		من حـ/ إيرادات سنوات سابقة	٤٤٤
٢٠٠٠		من حـ/ ارباح بيع مخلفات	٤٤٦١
٣٠٠٠		من حـ/ خصم مكتسب	٤٤٦٢
٥٠٠٠		من حـ/ ارباح مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات	٤٤٦٤
٨٠٠		من حـ/ فرق الإيجار المحسوب	٤٤٧٠
٣٠٠٠		من حـ/ فرق الفوائد المحسوبة	٤٤٨
	٣٤٨١٠٠	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
		(إقفال حسابات الموارد فى الحساب الختامى)	
١٠٠٠		من حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
	٥٠٠	إلى حـ/ مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤
	٥٠٠	إلى حـ/ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	٤١٨٢
		(إقفال حسابات الموارد المذكورة فى حساب العمليات الجارية)	

المبحث الثانى
مراحل حساب العمليات الجارية

تتم المقابلة بين إستخدامات وموارد الوحدة الإقتصادية فى حساب العمليات الجارية، ويتم تبويب الإستخدامات والموارد فى مراحل ثلاثة داخل حساب العمليات الجارية لخدمة المحاسبة القومي من ناحية وتحقيق أهداف المحاسب المالي من ناحية أخرى. فهذا التبويب يوضح النشاط الإنتاجى للوحدة واحتياجاته، كما ييسر قياس القيمة المضافة، ويوضح أيضا كيفية التصرف فى الفائض الذى تحقق فى الفترة المالية. ومراحل حساب العمليات الجارية الثلاثة هى:-

المرحلة الأولى:

وتحدد هذه المرحلة فائض او عجز العمليات الجارية عن طريق المقابلة بين الموارد المتولدة عن النشاط الجارى للوحدة وبين الأعباء التى تحملتها الوحدة لتحقيق تلك الموارد. وتتمثل إيرادات النشاط فى العناصر التالية:

أ- الإنتاج بسعر البيع، ويشمل:

...... صافى مبيعات إنتاج تام
...... • تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة
...... ± فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام

....
...... • تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة.
...... • مشغولات داخلية تامة بالتكلفة.
...... • إيرادات تشغيل للغير
...... • خدمات مباعة.
...... • مخلفات إنتاج

....
.... قيمة الإنتاج بسعر البيع

يضاف إليه:

ب- البضائع بغرض البيع مقومة بسعر البيع وتحتسب على النحو التالى:

...... صافى مبيعات بغرض البيع
...... • تغير مخزون بضائع بغرض البيع
...... ± فرق تقويم التغير فى بضائع بغرض البيع

....
.... الإعانات، وتشمل إعانات الإنتاج وإعانات التصدير
.... مجموع إيرادات النشاط الجارى.

اما الاستخدامات التى تحملتها الوحدة لتحقيق الموارد السابقة فتشمل:

ا-........ الاجور. وتشمل:

.... اجور نقدية
.... مزايا عينية
.... تأمينات اجتماعية

ب- .... المصروفات العامة. وتشمل:

.... مستلزمات سلعية
.... مستلزمات خدمية
.... مشتريات بغرض البيع

ج- .... مصروفات تحويلية جارية، وتشمل

.... ضرائب ورسوم سلعية
.... الإهلاك
.... الإيجارات الفعلية
.... فرق الإيجار المحسوب
.... الفوائد
.... فرق الفوائد المحسوبة
...... ± فرق تقويم التغير فى مخزون إنتاج تام.
...... ± فرق تقويم التغير فى بضائع بغرض البيع.

....

.... مجموع الإستخدامات المرتبطة بالنشاط الجارى.

المرحلة الثانية:

وتحدد هذه المرحلة لفائض القابل للتوزيع او العجز الجارى. وتبدا بفائض او عجز المرحلة الاولى. ثم تضاف الإيرادات الغير مرتبطة بالنشاط الجارى للوحدة ويقابلها- او يخصم منها- ما تحملته الوحدة من اعباء غير مرتبطة بنشاطها الجارى. لنحصل على الفائض القابل للتوزيع او العجز الجارى.

ويضم الجانب الدائن فى هذه المرحلة بنود الإيرادات التالية:

ا- .... فائض العمليات الجارية (من المرحلة الاولى)

ب- ...... إيرادات الاوراق المالية.

ج- ...... إيرادات تحويلية.

......

يقابلها فى الجانب المدين البنود التالية:

ا- .... عجز العمليات الجارية (من المرحلة الاولى)

ب- ...... تحويلات جارية تخصيصية.

المرحلة الثالثة:

وتوضح هذه المرحلة كيفية التصرف فى الفائض القابل للتوزيع الذى تحـــدد المرحلـــة الثانية، فيظهر فى الجانب الدائن الفائض المنقول من المرحلة الســـابقة، وفـــى الجـــانب المديـــن التصرف فى هذا الفائض بين جزء محتجز وجزء آخر موزع وذلك وفقا للقوانين المنظمة لذلك.

والكشف التالى يوضح طيفية التصرف فى الفائض القابل للتوزيع:

الفائض القابل للتوزيع		xx
يخصم منه		
٥٪ من الفائض القابل للتوزيع للإحتياطى القانونى	xx	
٥٪ من الفائض القابل إحتياطى يستثمر فى سندات حكومية	xx	
٥٪ من الفائض القابل إحتياطى إرتفاع اسعار اصول ثابتة	xx	
الباقي، ويخصم منه		xxx
٥٪ من راس المال المملوك كتوزيع اول، يوزع كالآتى:		xxx
٧٥٪ للدولة إذا اكنت الوحدة مملوكة بالكامل للدولة		
٢٥٪ للعاملين، موزعة بالشكل التالى:		
١٠٪ توزيع نقدى		
١٥٪ خدمات إجتماعية وإسكان محلية		
١٠٪ خدمات إجتماعية وإسكان مركزية		
الباقى يخصم منه:		xxx
١٠٪ من الباقى نظير مصروفات الإدارة والإشراف.		xxx
الباقى يخصم منه:-		
الإحتياطيات النظامية مثل:		
إحتياطى تمويل المشروعات الإستثمارية والتجديدات والتوسعات	xxx	
إحتياطى عام	xxx	
إحتياطى سداد مساهمة الحكومة	xxx	
إحتياطيات اخرى	xxx	
		xxx
الباقى يوزع كله كتوزيع ثانى، ويقسم بنسبة ٧٥٪، ٢٥٪ بين الدولة و العاملين كما اتبع فى التوزيع الاول		xxx

<u>المعالجة المحاسبية لتوزيع الفائض:</u>

يتضح من الكشف السابق أن التوزيع ينحصر فى جزء محتجز فى شـــكل إحتياطيــات وجزء آخر موزع، ويتم إثبات التوزيعات على النحو التالى:-

xxx		من حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
	xxx	إلى حـ/ إحتياطى قانونى	٢٢١
	xxx	إلى حـ/ إحتياطى يستثمر فى سندات حكومية	٢٢٢
	xxx	إلى حـ/ إحتياطى تمويل المشروعات الإستثمارية والتجديدات والتوسعات	٢٢٣
	xxx	إلى حـ/ إحتياطى عام	٢٢٤
	xxx	إلى حـ/ إحتياطى سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥
	xxx	إلى حـ/ إحتياطى إرتفاع اسعار اصول	٢٢٦
	xxx	إلى حـ/ إحتياطيات اخرى	٢٢٧
		إثبات الفائض للمحتجز	
		من حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
	xx	إلى حـ/ دائنو التوزيعات – حصة الدولة	٢٦٤١
	xx	إلى حـ/ دائنو توزيعات – حصة المساهمين	٢٦٤٢
	xx	إلى حـ/ دائنو توزيعات – حصة	٢٦٤٣
	xx	إلى حـ/ دائنو توزيعات – حصص اخرى	٢٦٤٤
		(إثبات الفائض الموزع)	

والجزء المستحق نظير مصروفات الإدارة والإشراف يعالج كحصص أخرى فيقيد فـــى الحساب رقم ٢٦٤٤.

<u>سداد التوزيعات:</u>

عند قيام الوحدة بسداد التوزيعات النقدية يراعى الضرائـــب المفروضـــة علـــى هـــذه التوزيعات والتى يتعين على الوحدة حجزها عند المنبع لحساب مصلحة الضرائب، فحصة الدولـــة وحصة المساهمين وحصص أخرى. (نظير الإدارة والإشراف) تخضع لضريبة القيم المنقولـــة وحصة العاملين النقدية (١٠%) تخضع كسب العمل.

وعند سداد الوحدة لهذه الحصص يكون القيد التالى:

xxx		من حـ/ دائنو التوزيعات – حصة الدولة	٢٦٤١
xxx		من حـ/ دائنو التوزيعات حصة المساهمين	٢٦٤٢
xxx		من حـ/ دائنو توزيعات – حصص اخرى	٢٦٤٤
	xxx	إلى حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١
	xxx	إلى حـ/ دائنون متنوعون	٢٦٣
		مصلحة الضرائب	٢٦٣٢
		(إثبات سداد التوزيعات وحجز الضرائب)	

<u>عندما تكون نتيجة العام عجز جارى:</u>

إذا كان رصيد حساب العمليات الجارية فى المرحلة الثانية مدينا فـإن ذلـك يعنـى أن الوحدة حققت عجزا جاريا، وفى هذه الحالة يقفل حساب العمليات الجارية فى حــ/ ٢٢٨ – فائض مرحل. ويكون بالقيد التالى:-

xxx		من حـ/ فائض مرحل	٢٢٨
	xxx	إلى حـ/ العمليات الجارية	٢٨١

حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية في ....

جـ	جـ	جـ	بيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة	جـ	جـ	جـ	بيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
			الأجور						إيرادات النشاط الجاري		
	×		أجور نقدية	٣١				×	صافي مبيعات إنتاج		
	×		مزايا عينية	٣١١				×	تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة		
	×		تأمينات اجتماعية	٣١٢				×	فرق تقويم التغير في مخزون إنتاج تام		
××				٣١٣			××				
			المصروفات العامة	.							
	×		مستلزمات سلعية	٣٢				×	تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة		
	×		مستلزمات خدمية	٣٣				×	مشغولات داخلية تامة بالتكلفة		
	×		مشتريات بغرض البيع	٣٤				×	إيرادات تشغيل للغير		
××											
			مصروفات جارية	٣٥							
			ضرائب ورسوم جمركية	٣٥١							
		×	رسوم جمركية	٣٥١١							

تابع : حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ....

جـ	جـ	جـ	بيان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة	جـ	جـ	جـ	بيان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة
	×		رسوم إنتاج	٣٥١٢							
	×		حصيلة الخزانة	٣٥١٣				×	خدمات مباعة	٤١٧	×
	×		ضرائب أخرى	٣٥١٤				×	مخلفات إنتاج	٤١٩	×
××							××				
			الإهلاك								
			مبانى وإنشاءات	٣٥٢٢	×				**بضائع بغرض البيع**		
			آلات ومعدات	٣٥٢٣	×			×	صافى مبيعات	٤١٨١	×
			وسائل نقل وانتقال	٣٥٢٤	×			×	تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	٤١٨٢	×
			عدد وأدوات	٣٥٢٥	×			×	فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع	٤١٨٣	×
			أثاث ومعدات مكاتب	٣٥٢٦	×		××				
			الثروة الحيوانية والمائية	٣٥٢٧	×						
			نفقات إيرادية مؤجلة	٣٥٢٨	×						
××											

تابع حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ....

جـ	جـ	جـ	بيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة	جـ	جـ	جـ	بيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
			الإيجارات						إعانات		٤٣
	×		الإيجارات الفعلية	٣٥٣	×	×			إعانات إنتاج		٤٣١
	×		فرق الإيجار المحسوب	٣٥٤	×	×			إعانات تصدير		٤٣٢
××							××				
			الفوائد					××			
		×	فوائد محلية	٣٥٥	×			××	عجز العمليات الجارية		
		×	فوائد خارجية	٣٥٦							
	××	×	فرق الفوائد المحسوبة	٣٥٧							
		×	فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	٣٥٨							
		×	فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع	٣٥٩							
	××										

تابع حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ....

جـ	جـ	جـ	بيان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة	جـ	جـ	جـ	بيان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة
	×		فائض العمليات الجارية						إعانات		٤٢
			(مرحل)					×	إعانات إنتاج		٤٢١
××								×	إعانات تصدير		٤٢٢
			عجز العمليات الجارية (منقول)				××				
××											
							××		عجز العمليات الجارية		×
			تحويلات جارية تخصيصية						إيرادات تحويلية	٤٤	×
	×		تبرعات	٣٦١					فوائد دائنة	٤٤١	×
	×		إعانات للغير	٣٦٢					إيجارات دائنة	٤٤٢	×
	×		تعويضات وغرامات	٣٦٣					أرباح رأسمالية	٤٤٣	×
	×		خسائر رأسمالية	٤٦٤					إيرادات سنوات سابقة	٤٤٤	×
	×		مصروفات سنوات سابقة	٣٦٥					تعويضات وغرامات	٤٤٥	×
	×		ديون معدومة	٣٦٦					إيرادات متنوعة	٤٤٦	×
	×		مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك	٣٦٧					فرق الإيجار المحسوب	٤٤٧	×
			بعده								×

تابع حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ....

ج	ج	ج	بيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة	ج	ج	ج	بيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
			ما قبله								
	×		ضرائب عقارية	٣٦٨	×			××	فرق الفوائد المحسوبة	٤٤٨	×
	×		ضرائب دخلية	٣٦٩	×						
×××			الفائض القابل للتوزيع (مرحل)								
			فائض محتجز								
	×		إحتياطى قانونى	٢٢١	×						
	×		إحتياطى مستثمر فى سندات حكومية	٢٢٢	×						
	×		إحتياطى تمويل المشروعات الاستثمارية والتجديدات والتوسعات	٢٢٣	×						
	×		احتياطي عام	٢٢٤	×						
	×										
			بعده						بعده		

تابع حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ....

جـ	جـ	جـ	بيان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة	جـ	جـ	جـ	بيان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة
			ما قبله								
	×		إحتياطى سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥	×						
	×		إحتياطى ارتفاع أسعار أصول	٢٢٦	×						
	×		احتياطات أخرى	٢٢٧	×						
××	×		فائض مرحل	٢٢٨	×						
			فائض موزع:								
	×		حصة العاملين	٢٦٤٣	×						
	×		حصة الدولة	٢٦٤١	×						
	×		حصة المساهمة	٢٦٤٢	×						
	××		حصص أخرى	٢٦٤٤	×						
××					××						

يتضح من عرض مراحل حساب العمليات الجارية أن المرحلة الأولى اقتصـرت على الفائض أو العجز العادى وتم قياسه على أساس تحقق الإيرادات بالبيع حيـــث ادرج فروق تقييم المخزون فى جانبى الحساب، بالإضافة إلى أن قياس هذا الفائض أو العجز تم بشكل موضوعى دون التأثر بملكية أو عدم ملكية الوحدة للعقارات التـــى تمـــارس فيـــها نشاطها، وكذلك بعيدا عن تأثير الهيكل التمويلى للوحدة وجاء ذلك بالإضافة فرق الإيجـــار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة فى جانب الإستخدامات، ثم ظهر الحسابات المقـــابلان ضمن الإيرادات التحويلية فى المرحلة الثانية. وقـــد إقتصـــرت المرحلـــة الثانيـــة فـــى الإستخدامات والموارد غير المرتبطة بالنشاط الإنتاجى مستقلة عن المرحلة الأولى ممـــا يسمح بإمداد الإدارة والجهات المعينة مستقلة عن المرحلة الأولى مما يسمح بإمداد الإدارة والجهات المعينة بالبيانات اللازمة للرقابة وتقييم وإتخاذ القرارات.

وبالرجوع إلى المثال السابق وبفرض أنه تقرر أن يصل الإحتياطى العام إلـــى ١٤٧٦٣جنيه فإنه يمكن تصوير حساب العمليات الجارية أما من قائمة التسويات أو مـــن قيود حسابات الإستخدامات والموارد، ويظهر كما يلى:-

حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٨٠/٦/٣٠

			الأجــور				**إيرادات النشاط الجاري**	
	١٠٣٨٠٠		اجور نقدية	٣١			**الإنتاج بسعر البيع**	
	١٣٦٠٠		مزايا عينية	٣١٢		٢٠٠٠٠٠	صافى مبيعات إنتاج تام	٤١١
	١١٥٠٠		تأمينات إجتماعية			١٥٠٠	تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	٤١٢
١٢٩٩٠٠						٥٠٠	فرق تقويم التغير فى مخزون إنتاج تام	٤١ ٣
					٢٠٢٠٠٠			
			المصروفات العامة					
	١١٥٠٠		مستلزمات سلعية	٣٢	(٥٠٠)		تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤
	١٧٨٠٠		مستلزمات خدمية	٣٣	٢٢٠٠٠		مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥
	٣٥٠٠٠		مشتريات بغرض البيع	٣٤	٢٢٣٠٠		إيرادات تشغيل للغير	٤١٦
١٤٤٣٠٠					٤٠٠٠		مخلفات إنتاج	٤١٩
							بضائع بغرض البيع	٤١ ٨
			مصروفـــات تحويلية جارية			٤٤٠٠٠	صافى مبيعات بضائع	
		١٤٠٠	ضرائب ورسوم سلعية	٣٥١		(٥٠٠)	تغير مخزون بضائع بالتكلفة	
		٢٢٠٠	رسوم إنتاج	٣٥١٢		١٠٠٠	تقويم التغير فى مخزون البضائع	٤١ ٨٣
	٤٢٠٠	٦٠٠	ضرائب اخرى	٣٥١٤	٤٤٥٠٠			
	٣٩٦٠٠		إهلاك	٣٥٢	٦٠٠٠		إعانات	٤٢
		٤٢٠٠	إيجارات فعلية	٣٥٣	٢٢٥٠٠		عجز العمليات الجارية (مرحل)	
	٥٠٠٠	٨٠٠	فرق الإيجار المحسوب	٣٥٤				
		٥٣٠٠	فوائد محلية	٣٥٥				
		٣٠٠٠	فرق الفوائد المحسوبة	٣٥٧				
	٨٣٠٠							
		٥٠٠	فرق تقويم التغير فى مخزون إنتاج تام	٣٥٨				
		١٠٠٠	فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع	٣٥٩				
	١٥٠٠							
٤٨٦٠٠								
٣٢٨٠٠					٣٢٢٨ ٠٠			
							بعــده	

تابع: حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٨٠/٦/٣٠

٢٢٥٠٠			عجز العمليات الجارية		١٤٠٠٠		إيرادات أوراق مالية ٤٣
			(منقول)				إيرادات تحويلية ٤٤
						٩٠٠٠	إيجارات دائنة ٤٤٢
			تحويلات جارية تخصيصية	٣٦		١٠٠٠٠	أرباح رأسمالية ٤٤٣
		١٥٠٠	تبرعات	٣٦١		١٠٠٠	إيرادات سنوات سابقة ٤٤٤
		١١٠٠	خسائر رأسمالية	٣٦٤			إيرادات متنوعة: ٤٤٦
		٥٠٠	مصروفات سنوات سابقة	٣٦٥			٢٠٠٠ أرباح بيع مخلفات
		١٤٠٠	ديون معدومة	٣٦٦			٣٠٠٠ خصم مكتسب
		٥٠٠٠	مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك	٣٦٧		١٠٠٠٠	٥٠٠٠ أرباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات
		١٠٠٠	ضرائب عقارية	٣٦٨		٨٠٠	فرق الإيجار المحسوب ٤٤٧
		٦٠٠	ضرائب داخلية	٣٦٩		٢٠٠٠	فرق الفوائد المحسوبة ٤٤٨
	١١١٠٠				٣٢٨٠٠		
	١٤٢٠٠		الفائض القابل للتوزيع (مرحل)				
٤٧٨٠٠							
					١٤٢٠٠		الفائض القابل للتوزيع
			فائض محتجز				
		٧١٠	إحتياطي قانوني	٣٢١			
		٧١٠	احتياطي يستثمر فى سندات حكومية	٣٢٢			
		٢٧٦٣	إحتياطي عام	٣٢٤			
		٧١٠	إحتياطي إرتفاع أسعار أصول	٣٢٦			
٤٨٩٣							
			فائض موزع				
		٦٧٥٠	حصة الدولة	٣٦٤١			
		٢٢٥٠	حصة العاملين	٣٦٤٢			
		٢٠٧	حصص أخرى	٣٦٤٤			
١٢٠٧							
١٤٢٠٠					١٤٢٠٠		

ولتسهيل إعداد المرحلة الثالثة من حساب العمليات الجارية والخاصة بتوزيع الفائض يمكن إعداد قائمة توزيع الفائض التالية:

الفائض القابل للتوزيع			١٤٢٠٠
يخصم منه:-			
٥٪ إحتياطى قانونى		٧١٠	
٥٪ إحتياطى يستثمر فى سندات حكومية		٧١٠	
٥٪ إحتياطى إرتفاع اسعار الاصول		٧١٠	
			٢١٣٠
الباقى يخصم منه:			١٢٠٧٠
٥٪ من راس المال المملوك توزيع اول			
(١٨٠٠٠٠ × ٥٪ = ٩٠٠٠)			
موزع كما يلى:-			
٧٥٪ منه حصة الدولة		٦٧٥٠	
٢٥٪ منه حصة العاملين موزعة كما يلى:			
١٠٪ توزيع نقدى	٩٠٠		
٥٪ خدمات إجتماعية وإسكان محلية	٤٥٠		
١٠٪ خدمات إجتماعية وإسكان مركزية	٩٠٠		
		٢٢٥٠	٩٠٠٠
الباقى يخصم منه:			٣٠٧٠
١٠٪ نظير الإدارة والإشراف			٣٠٧
الباقى يخصم منه:			٢٧٦٣
احتياطى عام (رصيد الاحتياطى ١٢٠٠٠ ويراد زيادته إلى ١٤٧٦٣)			٢٧٦٣
			......

يلى ذلك إثبات قيود توزيع الفائض وهى على النحو التالى:-

قيود توزيع الفائض

٤٨٩٣		من حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
	٧١٠	إلى حـ/ إحتياطى قانونى	٢٢١
	٧١٠	إلى حـ/ إحتياطى يستثمر فى سندات حكومية	٢٢٢
	٢٧٦٣	إلى حـ/ إحتياطى عام	٢٢٤
	٧١٠	إلى حـ/ إحتياطى إرتفاع أسعار أصول	٢٢٦
		(إثبات الفائض المحتجز)	
٩٣٠٧		من حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
	٦٧٥٠	إلى حـ/ دائنو توزيعات — حصة الدولة	٢٦٤١
	٢٢٥٠	إلى حـ/ دائنو توزيعات حصة العاملين	٢٦٤٣
	٣٠٧	إلى حـ/ دائنو توزيع حصص أخرى	٢٦٤٤
		(إثبات الفائض الموزع)	

المبحث الثالث

علاقة حساب العمليات الجارية ببعض المفاهيم الإقتصادية

استحدث النظام المحاسبى الموحد حساب العمليات بغرض ربط حسابات الوحدة الإقتصادية بالحسابات القومية، وهو فضلا عن عن كونه حساب نتيجة العام بالنسبة للوحدة الإقتصادية، فهو بتبويبه الخاص يوفر بيانات يمكن بتجميعها على المستوى القومي حساب بعض المفاهيم المتعلقة بالإنتاج والقيمة المضافة.

ولتوضيح ذلك نعرض لبعض هذه المفاهيم:

أولا: الناتج القومى:

هول ما ينتج منمن خلق منافع خدمات عوامل الإنتاج من خلق منافع موجودة أصلا ف الموارد المتاحة. والمفهوم الشامل للنشاط الإنتاجى قد يتمثل فى:-

١-تغيير الخصائص المادية للموارد عن طريق التصنيع لإكسابها خصائص جديدة تتناسب مع إشباع حاجات الأفراد.

٢-الإحتفاظ بالموارد للأوقات التى تندر فيها (تخزينها) مما يؤدى إلى زيادة منفعتها.

٣-نقل الموارد إلى الأماكن التى تندر فيها ومن ثم زيادة منفعتها.

٤-زيادة منفعة الموارد أيضا بتسويقها أى بنقل ملكيتها من أفراد تتوافر لديهم إلى أخرين فى حاجة إليها.

٥-الخدمات التى تؤدى إلى إشباع حاجات الأفراد سواء كانت خدمات إنتاجية أو إستهلاكية أو تنظيمية.

ويمكن حساب الناتج القومى بواحدة من الطرق الأتية:-

١-مجموع القيم المضافة لموارد المجتمع التى تتولد عن الأنشطة الإقتصادية المختلفة بالدولة.

٢-مجموع عوائد عوامل الإنتاج عن مساهمتها فى الإنتاج.

٣-القيمة السوقية لمجموع السلع و الخدمات النهائية المنتجة خلال فترة معينة.

ويتم تقييم الناتج القومى بإحدى طريقتين:

أ- بسعر السوق:

قيمة الإنتاج بسعر السوق = إيرادات النشاط الجارى حـ/ ٤١ + (بضائع بغرض البيع حـ/ ٤١٨ - مشتريات بغرض البيع حـ/ ٣٤).

وهذه البيانات متاحة بالمرحلة الأولى من حساب العمليات الجارية.

ب- بتكلفة عوامل الإنتاج:

قيمة الإنتاج بتكلفة عوامل الإنتاج = قيمة الإنتاج بســعر الســوق+(الإعانــات حــ/٤٢-الضرائب والرسوم الجمركية حــ/٣٥١).

ثانيا: القيمة المضافة:

أ- القيمة المضافة الإجمالية

= قيمة الإنتاج بتكلفة عوامل الإنتاج - الإستهلاك الوسيط (المستلزمات السلعية حــ/ ٣٢ + المستلزمات الخدمية حــ/ ٣٣)

ب- القيمة المضافة الصافية = القيمة المضافة الإجمالية - الإهلاك حــ/ ٣٥٢

ج- توزيع القيمة المضافة:

١-الأجور : الأجور النقدية، المزايا العينية، التأمينات الإجتماعية.

٢-الإيجارات : الإيجارات الفعلية، فرق الإيجار المحسوب.

٣-الفوائد : الفوائد المحلية، الفوائد الخارجية، فرق الفوائد المحسوبة.

٤-الفائض (طبقا لظاهرة الإنتاج) ويعادل فائض العمليات الجارية بعد تعديله بحسابى فرق تقويم التغير فى مخزون و فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع .

ويمكن ترتيب المفاهيم السابقة فى قائمة تعرف بقائمة الإنتاج و القيمة المضافـة" والموضحة فى النموذج التالى:-

قائمة الإنتاج و القيمة المضافة

الدليل المحاسبي	بيـــان	مبلغ	
	أولا: قيمة الإنتاج الإجمالى بسعر السوق		
	١- الإنتاج بسعر البيع:		
٤١١	أ-صافى مبيعات إنتاج تام	×	
٤١٢	ب- تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	×	
٤١٣	جـ- فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	×	
	المجموع		××
٤١٤	٢- تغير مخزون الإنتاج التام غير تام بالتكلفة		×
٤١٥	٣- مشغولات داخلية بالتكلفة تامة بالتكلفة		×
٤١٦	٤- إيرادات تشغيل للغير		×
٤١٧	٥- خدمات مباعة		×
٤١٩	٦- مخلفات إنتاج		×
٤١٨	٧- بضائع بغرض البيع:		
٤١٨١	أ- صافى مبيعات بضائع	×	
٤١٨٢	ب- تغير مخزون بضائع بالتكلفة	×	
٤١٨٣	ج- فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع	×	
	مجموع	××	
٣٤	مشتريات بغرض البيع	×	
			×
	إنتاج النشاط الجارى		××

تابع قائمة الإنتاج و القيمة المضافة

الدليل المحاسبي	بيــــان	مبالغ	
	ثانيا قيمة الإنتاج بتكلفة عوامل الإنتاج		
	قيمة الإنتاج الإجمالي بسعر السوق		xx
	مضافا		
٤٣١	إعانات إنتاج	x	
٤٣٢	إعانات تصدير	x	
			x
٣٥١	**ناقصا ضرائب ورسوم سلعية:**		
٣٥١١	رسوم جمركية	x	
٣٥١٢	رسوم إنتاج	x	
٣٥١٣	حصيلة الخزانة	x	
٣٥١٤	ضرائب اخرى	x	x
			xx
	ثالثا القيمة المضافة الإجمالية:		
	قيمة الإنتاج الإجمالي بتكلفة عوامل الإنتاج		xx
	ناقصا		
	الإستهلاك الوسيط		
٣٢	مستلزمات سلعية		
٣٣	مستلزمات خدمية	x	x
			xx
	رابعا القيمة المضافة الصافية:		
	القيمة الإجمالية		xx
٣٥٢	- الإهلاك		x
			xx
	خامسا توزيعات القيمة المضافة :		
٣١	١- الاجور		
٣١١	أ- اجور نقدية	x	
٣١٢	ب- مزايا عينية	x	
٣١٣	جـ- تأمينات إجتماعية	x	
			x

قائمة الإنتاج و القيمة المضافة

الدليل المحاسبي	بيــــان	مبالغ	
	٢- الإيجارات		
٣٥٣	أ- إيجارات فعلية	x	
٣٥٤	ب- فرق الإيجار المحسوب	x	
			x
	٣- الفوائد		
٣٥٥	أ- فوائد محلية	x	
٣٥٦	ب- فوائد خارجية	x	
٣٥٧	جـ- فرق الفوائد المحسوبة	x	
			x
	٤- الفائض		
٣٥٨	أ- فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام	x	
٣٥٩	ب- فرق تقويم التغير في مخزون بضائع بغرض البيع	x	
	جـ- فائض العمليات الجارية	x	
			xx

وبالرجوع إلى العمليات الجارية السابق يمكن تصوير قائمة الإنتاج القيمة المضافة

قائمة الإنتاج و القيمة المضافة

الدليل المحاسبي	بيــــان	مبالغ	
	أولا: قيمة الإنتاج الإجمالي بسعر السوق		
	١- الإنتاج بسعر البيع:		
٤١١	أ- صافي مبيعات إنتاج تام	٢٠٠٠٠٠	
٤١٢	ب- تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	١٥٠٠٠	
٤١٣	جـ- فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	٥٠٠	
	للجموع		٢٠٢٠٠٠
٤١٤	٢- تغير مخزون الإنتاج التام غير تام بالتكلفة		(٥٠٠)
٤١٥	٣- مشغولات داخلية بالتكلفة تامة بالتكلفة		٢٢٠٠٠
٤١٦	٤- إيرادات تشغيل للغير		٢٢٣٠٠
٤١٩	٦- مخلفات إنتاج		٤٠٠٠
٤١٨	٧- بضائع بغرض البيع:		
٤١٨١	أ- صافي مبيعات بضائع	٤٤٠٠٠	
٤١٨٢	ب- تغير مخزون بضائع بالتكلفة	(٥٠٠)	
٤١٨٣	ج- فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع	١٠٠٠	
	مجموع	٤٤٥٠٠	
٣٤	مشتريات بغرض البيع	٣٥٠٠٠	
	إنتاج النشاط الجارى		٩٥٠٠
	الإنتاج الإجمالي بسعر السوق		٢٥٩٣٠٠

تابع قائمة الإنتاج و القيمة المضافة

الدليل المحاسبي	بيــــان	مبالغ	
	ما قبله		
	ثانيا: قيمة الإنتاج بتكلفة عوامل الإنتاج		
	قيمة الإنتاج الإجمالي بسعر السوق		٢٥٩٣٠٠
	مضافا:		
٤٢	إعانات إ	٦٠٠٠	
			٢٦٥٣٠٠
٣٥١	ثالثا: ضرائب ورسوم سلعية:		
٣٥١١	رسوم جمركية	١٤٠٠	
٣٥١٢	رسوم إنتاج	٢٢٠٠	
٣٥١٤	ضرائب اخرى	٦٠٠	٤٢٠٠
			٢٦١١٠٠
	ثالثا: القيمة المضافة الإجمالية:		
	قيمة الإنتاج الإجمالي بتكلفة عوامل الإنتاج		٢٦١١٠٠
	ناقصا:		
٣٢	مستلزمات سلعية	٩١٥٠٠	
٣٣	مستلزمات خدمية	١٧٨٠٠	١٠٩٣٠٠
			١٥١٨٠٠
	رابعا: القيمة المضافة الصافية:		
	القيمة المضافة الإجمالية		١٥١٨٠٠
٣٥٢	- الإهلاك		٢٩٦٠٠
			١٢٢٢٠٠
	خامسا: توزيعات القيمة المضافة :		
٣١	١- الاجور		
٣١١	أ- اجور نقدية	١٠٣٨٠٠	
٣١٢	ب- مزايا عينية	١٣٦٠٠	
٣١٣	جـ- تامينات إجتماعية	١٢٥٠٠	
			١٢٩٩٠٠

تابع : قائمة الإنتاج و القيمة المضافة

الدليل المحاسبي	بيــــان	مبالغ	
	٢- الإيجارات		
٣٥٣	أ- إيجارات فعلية	٤٢٠٠	
٣٥٤	ب- فرق الإيجار المحسوب	٨٠٠	
			٥٠٠٠
	٣- الفوائد:		
٣٥٥	أ- فوائد محلية	٥٣٠٠	
٣٥٧	جـ- فرق الفوائد المحسوبة	٣٠٠٠	
			٨٣٠٠
	٤- الفائض		
٣٥٨	أ- فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	٥٠٠	
٣٥٩	ب- فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع	١٠٠٠	
	جـ- فائض العمليات الجارية	(٢٢٥٠٠)	
			(٢١٠٠٠)

الفصل الثانى
الحسابات الختامية التقليدية

يتطلب النظام المحاسبى الموحد أن تعد الوحدة الإقتصادية بجانب حساب العمليات الجارية مجموعة الحسابات الختامية التقليدية وتشمل حساب الإنتاج والمتاجرة، وحساب الأرباح والخسائر، وحساب توزيع الأرباح، و ذلك بعد ربط عناصر وحسابات الإستخدامات بالوظائف المختلفة ويقتضى ذلك توزيع عناصر الإستخدامات بالوظائف المختلفة ويقتضى ذلك توزيع عناصر الإستخدامات على حسابات المراقبة من واقع المستندات أو كشوف تحليلية تعد لهذا الغرض، ويتم هذا التحليل خارج نطاق القيد المزدوج. ويمكن للوحدة الإقتصادية بإستخدام البيانات الناتجة من تحليل وتوزيع الإستخدامات على حسابات المراقبة أن تقوم بتصوير الحسابات الختامية التقليدية حيث يتم فيها تبويب الإستخدامات على أساس وظيفى. وهذا التبويب يخدم أهداف المحاسبة على مستوى الوحدة الإقتصادية، إذا يمكن من تقييم الأداء للوظائف الأساسية فى الوحدة.

ونقسم الدارسة فى هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول : حسابات المراقبة.
المبحث الثانى: حساب الإنتاج والمتاجرة.
المبحث الثالث : حساب الأرباح والخسائر.

المبحث الأول
حسابات المراقبة.

يقصد بحسابات المراقبة فى النظام المحاسبى الموحد بأنها الحسابات التى يتم فيها حصر تكلفة الوظائف الأساسية بالوحدة الإقتصادية، والوظائف الأساسية للوحدة تشمل الوظيفة الصناعية أو الإنتاجية، والوظيفة التسويقية والوظيفة الإدارية والتمويلية، ولأن الوظيفة الصناعية تقوم مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية، فقد خصص لها النظام المحاسبى حسابين يختص الأول بمراكز الإنتاج وأما الثانى فيختص بمراكز الخدمات الإنتاجية، كما خصص النظام حسابا لمراكز الخدمات التسويقية وحسابا آخر لمراكز

الخدمات الإدارية، والتمويلية، وقد أضاف النظام المحاسبى مراكز العمليــات الرأســمالية. خصص لها حساب مراقبة مستقل لحصر تكاليف المشغولات الداخلية.

وقد أفرد الدليل المحاسبى لحسابات المراقبة الأرقام (٥، ٦ ، ٧، ٨ ، ٩) والتى تمثل مراكز الوحدة التالية على الترتيب:-

١-مراكز الإنتاج:-

وهى التى تعكس النشاط الذى تقوم به الوحدة الإقتصادية - إنتاج السلعة أو آداء الخدمة- فهى مراكز إنتاج المحاصيل الزراعية بالنسبة لوحدة إنتاج زراعيــة، ومراكــز إنتاج الغزل والنسيج بالنسبة لوحدة الغزل والنســيج، ومــاركز النقــل بالنســبة لوحــدة متخصصة فى النقل.

٢- مراكز الخدمات الإنتاجية:

هى المراكز التى تخدم مراكز الإنتاج وتوفر المستلزمات وغيرها، ومن أمثلـــة هذه المراكز أسطول النقل وورش الإصلاح ومحطات القوى والصيانة لوحدة زراعيــة أو صناعية ولا يرتبط مركز الخدمة الإنتاجية بالإنتاج التام مباشرا بخدمة منتج بذاته، وإنمــا يرتبط إرتباطا غير مباشر بالإنتاج التام وبالخدمات التى تؤدى لأحد المراكز الأخرى فــى الوحدة الإقتصادية أو خارجها.

٣- مراكز الخدمات التسويقية (البيعية):

هى المراكز التى تتم فيها أبحاث وعمليات تسويق وتصريف منتجات الوحدة الإقتصادية.

٤-مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية:

هى مراكز خدمات الأجهزة المالية والإداريــة وأجــهزة الإشــراف والرقابــة والمتابعة الداخلية فى الوحدة الإقتصادية.

٥- مراكز العمليات الرأسمالية:

مراكز تنشأ بعمليات رأسمالية مثل إنشاء أو تهيئة الأصول الثابتـــة للإســتخدام الذاتى، ولا يشترط أن يكون لتلك المراكز كيان مستقل فيجوز أن تتم العمليات الرأســمالية فى مراكز الخدمات الإنتاجية، كأن يعهد لورش الإصلاح إنتاج قطــع غيــار للإســتخدام الذاتى، وتكلفة هذه المراكز تعالج كمشغولات داخلية.

توزيع الإستخدامات على حسابات المراقبة:

تمسك حسابات المراقبة عادة فى إدارة التكاليف حيث يتم تحليل أو توزيع بنــود الاستخدامات على المراكز الرئيسية السابقة، ويجوز تقسيم هذه المراكز إن أمكـــن إلـــى

مراكز تكلفة فرعية بحيث يتم تحليل بنود الاستخدامات على مستوى المراكـز الفرعيـة، ومعروف أن بعض الاستخدامات تكون خاصة بمراكز بعينها فيتم تحميلـها علـى هـذه المراكز مباشرة فتحليل قوائم الجور يمكن من تحديد ما يخص كل مركـز مـن عنصـر الأجور، وبالمثل فإن تحديد إستهلاك كل مركز من المستلزمات السلعية يعتمد على تحليـل أذون صرف هذه المستلزمات، وهكذا .... ، وهناك من الاستخدامات ما يكون مشـتركا بين أكثر من مركز، وهنا يلجأ محاسب التكاليف إلى أسس أو فروض معينة تعتمد علـى طبيعة كل بند من بنود الاستخدامات لتوزيعها على المراكز المستفيدة.

وعند توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة يراعى ما يلى:-

أ- عند توزيع المصروفات التحويلية الجارية:

١-تحمل الفوائد الفعلية محلية وخارجية وفرق الفوائد المحسوبة على مراكـز الخدمات الإدارية والتمويلية لأن هذا البند يرتبط بالوظيفة التمويلية للوحدة.

٢-لا يوزع فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام و البضائع بغرض البيع ذلك لأن هذين الحسابين بالإضافة إلى الحسابين المقابلين فى الموارد تؤلـف وجهتى نظر الوحدة الإقتصادية ووجهة النظر القومية مـن ناحيـة تحقـق الإيراد بالبيع أو بالإنتاج كما سبق توضيحه.

ب- تحمل المشتريات بغرض البيع بكاملها على حساب مراقبة مراكز الإنتـاج، وذلـك تمشيا مع المفهوم الواسع للنشاط الإنتاجى والذى يشمل فى الوحدات التجارية شـراء البضائع بغرض بيعها بحالتها الراهنة إلا إنه عند إعداد حساب الإنتـاج والمتـاجرة تظهر هذه المشتريات فى المرحلة الثانية فى الوقت الذى تظهر فية تكاليف مراكـز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية فى المرحلة الأولى منه للوصول إلى تكلفة الإنتاج التام.

ج- تحمل التحويلات الجارية التخصيصية بكامل قيمتها على مراقبة الخدمـات الإداريـة والتمويلية وذلك لأن معظم بنود هذه التحويلات ترتبط بشكل مباشر أو غـير مباشـر بقرارات إدارية.

ويمكن إعداد كشف أو ملخص بتوزيع الإستخدامات على حسابات المراقبة بالشكل التالى:

الدليل المحاسبى	الإستخدامات	المبلغ	حـ/ ٥ مراقبة مراكز الإنتاج	حـ/٦ مراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية	حـ/ ٧ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية	حـ/ ٨ مراقبة مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية	حـ/ ٩ مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية
٣١	الأجور	xx	xx	xx	xx	xx	xx
٣٢	المستلزمات السلعية	xx	xx	xx	xx	xx	xx
٣٣	المستلزمات الخدمية	xx	xx	xx	xx	xx	xx
٣٤	مشتريات بغرض البيع	xx	xx	xx	xx	xx	xx
٣٥	مصروفات تحويلية	xx	xx	xx	xx	xx	xx
٣٦	تحويلات جارية وتخصيصة	xx	xx	xx	xx	xx	xx
		xx	xx	xx	xx	xx	xx

وبفرض أنه فى المثال السابق توافرت البيانات فيما يتعلق بتوزيع الإستخدامات على حسابات المراقبة:

أ- تكلفة مراكز العمليات الرأسمالية بلغت ٢٢٠٠٠ جنيه (٩٩٠٠ أجور ، ٨٥٠٠مستلزمات سلعية – ١٨٠٠ مستلزمات خدمية، ١٨٠٠ مصروفات تحويلية جارية).

ب- الباقى من الإستخدامات يوزع على حسابات المراقبة الأخرى (حـ/ ٥ ، حـ/ ٦ ، حـ/ ٧ ، حـ/ ٨) بالنسبة التالية على الترتيب:

١- الأجور ٤ : ٣ : ١,٥ : ١,٥.
٢-المستلزمات السلعية ٥ : ٢ : ٢ : ٢
٣- المستلزمات الخدمية ٣ : ٣ : ٢ : ٢
٤-الجزء المشترك من المصروفات التحويلية الجارية:
٢ : ١ : ٤ : ٣

ومن المعلومات السابقة يمكن توزيع الإستخدامات على حسابات المراقبة وإعداد ملخص التوزيع التالى:-

ويمكن إعداد كشف أو ملخص بتوزيع الإستخدامات على حسابات المراقبة بالشكل التالى:

الدليل المحاسبى	الإستخدامات	المبلغ	حـ/ ٥ مراقبة مراكز الإنتاج	حـ/ ٦ مراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية	حـ/ ٧ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية	حـ/ ٨ مراقبة مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية	حـ/ ٩ مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية
٣١	الاجور	١٢٩٩٠٠	٤٨٠٠٠	٣٦٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	٩٩٠٠
٣٢	المستلزمات السلعية	٩١٥٠٠	٤١٥٠٠	١٦٦٠٠	١٦٦٠٠	٨٣٠٠	٨٥٠٠
٣٣	المستلزمات الخدمية	١٧٨٠٠	٤٨٠٠	٤٨٠٠	٣٢٠٠	٣٢٠٠	١٨٠٠
٣٤	مشتريات بغرض البيع	٣٥٠٠	٣٥٠٠	-	-	-	-
٣٥	مصروفات تحويلية	٧٤٠٠	٧٤٠٠	٣٧٠٠	١٤٨٠٠	١٩٤٠٠	١٨٠٠
٣٦	تحويلات جارية وتخصيصة	-	-	-	-	١١١٠٠	-
	مجموع	٣٣٢٤٠٠	١٣٦٧٠٠	٦١١٠٠	٥٣٦٠٠	٦٠٠٠٠	٢٢٠٠٠

ملاحظات:

١-قبل التوزيع استبعدنا نصيب مراقبة العمليات الرأسمالية من الإستخدامات الموجودة في خانة المبلغ ثم يتم توزيع الباقي بالنسب المذكورة.

٢-مشتريات بغرض البيع لم توزع لأنها تحمل بالكامل على مراقبة مراكز الإنتاج طبقا للقواعد السابق عرضها.

٣-المصروفات التحويلية الجارية لا تتضمن هنا فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام و فرق تقويم التغير في مخزون البضائع. والجزء المشترك بين مراقبات المراكز الأربعة الأولى هو ٣٧٠٠٠ جنيه وتم الوصول إليه على النحو التالي:

٤٨٦٠٠	المبلغ الأصلي للمصروفات التحويلية الجارية
١٥٠٠	- فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام والبضائع.
٤٧١٠٠	
١٨٠٠	- نصيب مراكز العمليات الرأسمالية
٤٥٣٠٠	
٨٣٠٠	- الفوائد وفرق الفوائد المحسوبة (تحمل مباشرة المراكز الإدارية والتمويلية).
٣٧٠٠٠	يوزع على مراكز (٥ ، ٦، ٧ ، ٨) بالنسب المذكورة

وتصبح تكلفة المراكز هي المبالغ المقابلة لها في خانة المجموع، مع ملاحظة أن تكلفة مراكز العمليات الرأسمالية هي تكلفة المشغولات الداخلية.

المبحث الثاني
حساب الإنتاج والمتجرة

تقوم الوحدة الإقتصادية بإعداد حساب الإنتاج والمتاجرة خـــارج نطـــاق القيـــد المزدوج، وذلك بهدف تقيين أداء كل من الوظيفتين الإنتاجية والتسويقية، ومن ثـــم فـــإن تسميته هذه مرادفة لحساب التشغيل والمتاجرة.

ويتم إعداد هذا الحساب على ثلاثة مراحل وهي:

<u>المرحلة الأولى:</u>

والهدف منها قياس تكلفة الإنتاج التام والتي تشمل:

أ- تكاليف الإنتاج خلال الفترة وتشمل:

١-تكاليف مراكز الإنتاج من الأجور و المستلزمات السلعية و المستلزمات الخدميـــة و المصروفات التحويلية الجارية فقط أي بدون المشتريات بغرض البيع.

٢-تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية من الأجور و المستلزمات السلعية و المســـتلزمات الخدمية و المصروفات التحويلية الجارية.

ب-يضاف إلى ما سبق أو يطرح منه تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة وذلـــك مـــا إذا كان التغير بالنقص أو الزيادة.

أي أن ملخص بنود المرحلة الأولى من حساب الإنتاج والمتاجرة على النحو التالي:

ـه	د.م	ح	د.م
×	تكاليف مراكز الإنتاج	×	تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة
	....		
	....		
	عدا مشتريات بغرض البيع	×	تكلفة الإنتاج التام ٤١٤ رصيد مرحل
×	تكاليف الخدمات الإنتاجية		
×	....		
×	....		
xx		xx	

المرحلة الثانية:

وتقيس هذه المرحلة مجمل فائض الإنتاج أو مجمل عجز الإنتاج، وذلـــك قبـــل تأثير تكاليف مراكز الخدمات التسويقية، ويتم ذلك بمقابلة تكلفة الإنتاج التام مضافا إليـــها المشتريات بغرض البيع. و فروق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام والبضائع بغـرض البيع. وفى الجانب الدائن لإيرادات رأس المال الجارى فيما عدا تغير مخزون إنتاج غـير تام بالتكلفة (لأنه ظهر من قبل فى المرحلة الأولى) والمشغولات الداخلية والتى لا تدرج فى الجانب المدين من الإنتاج والمتاجرة. وعلى ذلك يكون ملخص بنود المرحلة الثانيـــة كما يلى:–

هـ		د.م	ح	د.م
×	×	تكلفة الإنتاج التام	×	إيرادات النشاط الجارى فيما عدا:
		(رصيد منقول)		١- تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة
×	×	مشتريات بغرض البيع		٢- مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
		فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام		
×		فرق تقويم التغير فى مخـزون بضائع بغرض البيع	×	مجمل عجز الإنتاج
		مجمل فائض الإنتاج		(رصيد مرحل)
		(رصيد مرحل)		
xx			xx	

المرحلة الثالثة:

وتهدف إلى تحديد فائض أو عجز الإنتاج والمتاجرة معا أى مجمـــل فـــائض أو عجز الأنشطة الإنتاجية التسويقية معا. ويرحل إلى هذه المرحلة رصيد المرحلة الســابقة، وتوضع الإعانات الإنتاج والتصدير) فى الجانب الدائن، وفى الجـــانب المديـــن تكـــاليف مراكز الخدمات التسويقية، ولذلك تكون ملخص بنود هذه المرحلة كما يلى:–

حـ	د.م	ح	د.م
×	مجمل عجز الإنتاج (رصيد منقول)	×	مجمل فائض الإنتاج (رصيد منقول)
×	تكاليف الخدمات التسويقية	×	إعانات
×	مجمل فائض الإنتاج والمتاجرة (مرحل إلى الأرباح والخسائر)	×	مجمل عجز الإنتاج والمتاجرة (مرحل إلى حساب الأرباح والخسائر)
xx		xx	

وفيما يلى نعرض نموذجا لحساب الإنتاج والمتاجرة طبقا لما ورد فى النظـــام المحاسبى الموحد:

حساب الإنتاج والمتاجرة عن السنة المنتهية فى ....

جـ	جـ	جـ	بيـــــان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة	جـ	جـ	جـ	بيـــــان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة
			تكاليف ومراكز الإنتاج								
	×		أجور	٥٣١	×						
	×		مستلزمات سلعية	٥٣٢	×				تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤	×
	×		مستلزمات خدمية	٥٣٣					تكلفة الإنتاج التام		×
×			مصروفات تحويلية جارية	٥٣٥					(رصيد مرحل)		
			تكاليف الخدمات الإنتاجية								
	×		أجور	٦٣١	×						
	×		مستلزمات سلعية	٦٣٢	×						
	×		مستلزمات خدمية	٦٣٣							
×			مصروفات تحويلية جارية								

تابع حساب الإنتاج والمتاجرة عن السنة المنتهية فى ....

هـ	هـ	هـ	بيـــــــــان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة	هـ	هـ	هـ	بيـــــــــان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة
			تكلفة الإنتاج التام						إيرادات النشاط الجارى		
			(رصيد مرحل)						الإنتاج بسعر البيع		
			مشتريات بغرض البيع	٥٣٤	×			×	صافى مبيعات إنتاج تام	٤١١	×
			فرق تقويم التغير فى مخزون :					×	تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	٤١٢	×
	×		إنتاج تام	٣٥٨	×		×	×	فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام	٤١٣	×
	×		بضائع بغرض البيع	٣٥٩	×						
×									إيرادات تشغيل للغير	٤١٦	×
							×		خدمات مباعة	٤١٧	×
			مجمل فائض الإنتاج						بضائع بغرض البيع	٤١٨	×
			(مرحل)					×	صافى مبيعات بضائع	٤١٨١	×

حساب الإنتاج والمتاجرة عن السنة المنتهية فى ....

جـ	جـ	جـ	بيـــــان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة	جـ	جـ	جـ	بيـــــان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة
			مجمل عجز الإنتاج								
			(منقول)					×	تغير مخزون بضائع بالتكلفة	٤١٨٢	×
			تكاليف الخدمات التسويقية					×	فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع	٤١٨٣	
	×		أجور	٧٣١			×		مجمل عجز الإنتاج		
	×		المستلزمات السلعية	٧٣٢					(مرحل)		
	×		مستلزمات خدمية	٧٣٣							
	×		مصروفات تحويلية لجارية						إعانات	٤٢	×
×								×	إعانات إنتاج	٤٢١	×
								×	إعانات تصدير	٤٢٢	×
							×				
							×		مجمل عجز الإنتاج (مرحل إلى حـ/		×
	×		مجمل فائض الإنتاج والمتاجرة						الأرباح والخسائر)		
	×		مرحل إلى حـ/ الأرباح والخسائر								

ومن المثال السابق وبالاستعانة بملخص توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة يمكـن إعداد حساب الإنتاج والمتاجرة التالى:

حساب الإنتاج والمتاجرة عن السنة المنتهية فى ٨٠/٦/٣٠

ج	ج	بيان	د م	ج	ج	بيان	د م
	٤٨٠٠٠	<u>تكاليف مراكز الإنتاج</u>		٥٠٠		تغير إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤
	٤٨٠٠٠	أجور	٥٣١	١٦٣٣٠٠		تكلفة الإنتاج التام (رصيد مرحل)	
	٤١٥٠٠	مستلزمات سلعية	٥٣٢				
	٤٨٠٠	مستلزمات خدمية	٥٣٣			<u>إيرادات النشاط الجاري</u>	
	٧٤٠٠	مصروفات تحويلية جارية	٥٣٥			<u>الإنتاج بسعر البيع</u>	
١٠١٧٠٠					٢٠٠٠٠٠	صافى مبيعات إنتاج تام	٤١١
		<u>تكاليف الخدمات الإنتاجية</u>	٦٣١		١٥٠٠	تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة	٤١٢
	٣٦٠٠٠	أجور	٦٣١	٢٠٢٠٠٠	٥٠٠	فرق تقويم التغير فى مخزون إنتاج تام	٤١٣
	١٦٦٠٠	مستلزمات سلعية	٦٣٢	٢٢٣٠٠		إيرادات تشغيل للغير	٤١٦
	٤٨٠٠	مستلزمات خدمية	٦٣٣	٤٠٠٠		مخلفات إنتاج	٤١٩
	٣٧٠٠	مصروفات تحويلية جارية	٦٣٥			<u>بضائع بغرض البيع</u>	
٦١١٠٠					٤٤٠٠٠	صافى مبيعات بضائع	٤١٨١
١٦٣٣٠٠		تكلفة الإنتاج التام (منقول)			٥٠٠	تغير مخزون بضائع بالتكلفة	٤١٨٢
٣٥٠٠٠		مشتريات بغرض البيع	٥٣٤		١٠٠٠	فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع	٤١٨٣
		فرق تقويم التغير فى مخزون		٤٤٥٠٠			
	٥٠٠	إنتاج تام	٣٥٨	٢٧٢٨٠٠			
	١٠٠٠	بضائع بغرض البيع	٣٥٩				
١٥٠٠				٧٣٠٠٠		مجمل فائض الإنتاج (منقول)	
٧٢٠٠٠		مجمل فائض الإنتاج (مرحل)					
٢٧٢٨٠٠				٦٠٠٠		إعانات	٤٢
		<u>تكاليف الخدمات التسويقية</u>	٧٣١				
	١٨٠٠٠	أجور	٧٣١				
	١٦٦٠٠	مستلزمات سلعية	٧٣٢				
	٣٢٠٠	مستلزمات خدمية	٧٣٣				
	١٤٨٠٠	مصروفات تحويلية جارية	٧٣٥				
٥٢٦٠٠							
٢٦٤٠٠							
		مجمل فائض الإنتاج والمتاجرة (مرحل لحساب الأرباح والخسائر)					
٧٩٠٠٠			٧٩٠٠٠				

المبحث الثالث
حساب الأرباح والخسائر

الهدف من تصوير هذا الحساب هو تحديد الفائض القابل للتوزيع أو العجز الجارى، وهى النتيجة التى تعطيها المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية.

ويعد حساب الأرباح والخسائر على مرحلتين:

المرحلة الأولى:

تبدأ هذه المرحلة بالرصيد المرحل من حساب الإنتاج والمتاجرة وهو مجمل فائض (أو عجز) الإنتاج والمتاجرة، ويوضع فى الجانب الدائن إيرادات الأوراق المالية و الإيرادات التحويلية، يقابلها فى الجانب المدين تكاليف مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية وتشمل:

- أجور.
- مستلزمات سلعية.
- مستلزمات خدمية.
- مصروفات تحويلية جارية.
- تحويلات جارية تخصيصية عدا الضرائب الداخلية.

واستبعاد الضرائب الداخلية من هذه المرحلة قد يكون أخذا بوجهة نظر معظم الكتاب الذين يعتبرون تلك الضرائب توزيعا للربح وليست تحميلا عليه. ولذلك فإن رصيد هذه المرحلة يمثل الفائض أو العجز قبل خصم الضرائب الداخلية. وينقل هذا الرصيد إلى المرحلة الثانية.

المرحلة الثانية:

وتبدأ بالرصيد المنقول من المرحلة الأولى، ثم توضع الضرائب الداخلية فى الجانب المدين، ويكون الرصيد فى هذه الحالة هو الفائض القابل للتوزيع أو العجز الجارى والذى يجب أن يكون مساويا لنظيره الناتج من المرحلة الثانية من العمليات الجارية كما أسلفنا.

وفيما يلى نموذج لحساب الأرباح والخسائر طبقا لما بالنظام المحاسبى الموحد:

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ....

هـ	هـ	هـ	بيـــــــان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة	هـ	هـ	هـ	بيـــــــان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
×			مجمل عجز الإنتاج والمتاجرة				×		مجمل فائض الإنتاج والمتاجرة		
			(مرحل من حساب الإنتاج والمتاجرة)						(مرحل من حساب الإنتاج والمتاجرة)		
							×		إيرادات أوراق مالية	٤٣	×
			تكاليف الخدمات								
			الإدارية والتمويلية						إيرادات تحويلية		
	×		أجور	٨٣١			×		فوائد دائنة	٤٤١	×
	×		المستلزمات السلعية	٨٣٢			×		إيجارات دائنة	٤٤٢	×
	×		المستلزمات الخدمية	٨٣٣			×		أرباح رأسمالية	٤٤٣	×
	×		المصروفات التحويلية الجارية	٨٣٥			×		إيرادات سنوات سابقة	٤٤٤	×
×							×		تعويضات وغرامات	٤٤٥	×

تابع الميزانية فى ....

هـ	هـ	البيان	د.م	ارقام المقارنة	هـ	هـ	البيان	د.م	ارقام المقارنة
						×	ما قبله		
		نقدية بالبنوك والصندوق							
	×	بنك حساب جارى	١٨٢	×					
	×	بنك ودائع لاجل او بإخطار سابق	١٨٣	×					
	×	نقدية بالصندوق	١٨١	×					
×									
×		العجز المرحل	٣٢٨	×					
×					×				

وتعد الميزانية من أرصدة حسابات الميزانية الظاهرة فى قائمة التسوية بعد تعديلها بالتسويات الجردية، ثم تضاف أيضـــا قيـــود توزيع الفائض والتى ترتب عليها زيادة الإحتياطيات ودائنو التوزيعات.

ومن قائمة التسويات التى أعدت فى المثال السابق وبعد الأخذ فى الإعتبار فى توزيع الفائض يمكن إعداد الميزانية للوحدة علـــى النحـــو التالى:-

تابع الميزانية فى ....

ح	ح	البيان	د م	أرقام المقارنة
		ما قبله		
		إستثمارات مالية		
	×	إستثمارات فى سندات حكومية	١٥١	×
	×	إستثمارات فى أوراق مالية	١٥٢	×
	×	إستثمارات اجنبية	١٥٣	×
×				
		مدينون		
	×	عملاء	١٦١	×
	×	أوراق قبض	١٦٢	×
	×	مدينون متنوعون	١٦٣	×
×				
		حسابات مدينة مختلفة		
	×	مدينون مختلفون	١٧١	×
	×	أرصدة مدينة أخرى	١٧٢	×
	×	إيرادات جارية وتخصيصية	١٧٣	×
×				

ح	ح	البيان	د م	أرقام المقارنة
		ما قبله		
	×	موردون	٣٦١	×
	×	أوراق دفع	٣٦٢	×
	×	دائنون متنوعون	٣٦٣	×
	×	دائنو توزيعات	٣٦٤	×
×				
		حسابات دائنة مختلفة		
	×	دائنون مختلفون	٣٧٢	×
	×	أرصدة دائنة أخرى	٣٧٣	×
	×	مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٣٧٤	×
×				

وإذا ظهر فائض قابل للتوزيع فإنه يرحل إلى حساب توزيـــع الأربـــاح وهـــذا الحساب يماثل تمام المرحلة الثالثة من حساب العمليات الجارية السابق دراسته.

ويمكن إعداد حساب الأرباح والخسائر من واقع حساب العمليات الجارية ومـــن ملخص توزيع الإستخدامات على حسابات المراقبة.

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ٨٠/٦/٣٠

ج	ج	بيان	ر.م	ج	ج	بيان	ر.م
		تكاليف الخدمات الإدارية			٣٦٤٠٠٠	مجمل فائض الإنتاج	
	١٨٠٠٠	أجور	٨٣١			(مرحل حساب الإنتاج والمتاجرة)	
	٨٣٠٠	مستلزمات سلعية	٨٣٢	١٤٠٠٠		إيرادات اوراق مالية	٤٣
	٢٢٠٠	مستلزمات خدمية	٨٣٣			إيرادات تحويلية:	
٤٨٩٠٠	١٩٤٠٠	مصروفات تحويلية جارية	٨٣٥		١٠٠٠	إيجارات دائنة	٤٤١
					١٠٠٠٠	ارباح راسمالية	٤٤٣
					١٠٠٠	إيرادات سنوات سابقة	٤٤٤
		تحويلات جارية تخصصية				إيرادات متنوعة	٤٤٦
	١٥٠٠	تبرعات	٣٦١			٢٠٠٠ ارباح بيع مخلفات	٤٤٦١
	١١٠٠	خسائر راسمالية	٣٦٤			٥٠٠٠ ارباح بيع مستلزمات سلعية	٤٤٦٤
	٥٠٠	مصروفات سنوات سابقة	٣٦٥		١٠٠٠٠	٣٠٠٠ خصم مكتسب	٤٤٦٢
	١٤٠٠	ديون معدومة	٣٦٦		٨٠٠	فرق الإيجار المحسوب	٤٤٧
	٥٠٠٠	مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك	٣٦٧				
	١٠٠٠	ضرائب عقارية	٣٦٨		٣٠٠٠	فرق الفوائد المحسوبة	٤٤٨
١٠٥٠٠				٣٣٨٠٠			
٧٤٢٠٠				٧٤٢٠٠			
٦٠٠		ضرائب دخلية		١٤٨٠٠		الفائض القابل للتوزيع	
١٤٢٠٠		الفائض القابل للتوزيع (مرحل لحساب التوزيع)					
١٤٨٠٠				١٤٨٠٠			

الفصل الثالث
الميزانيـــــــــة

الميزانية عبارة عن قائمة بموجودات الوحدة الإقتصادية من موارد وما يقابلـــها من إلتزامات وحقوق فى لحظة معينة، وتوضـــح هـــذه القائمـــة مصـــادر أوال الوحـــدة وإستخداماتها لهذه الأموال.

وقد يكون من المفيد ألا تقتصر الدراسة فى هذا الفصل على عـــرض نمـــوذج للميزانية طبقا للنظام المحاسبي الموحد، بل يجب أن تتعداها إلـــى مقارنـــةهذا النمـــوذج بنظيره المتبع قبل النظام المحاسبى الموحد. وبصدد المقارنة سنكتفى بنواحى الإختـــلاف والتى تظهر بصفة أساسية فى التبويب وفى هيكل الميزانية[1].

أولا: تبويب الميزانية:

أ- **تبويب الأصول**: المتعارف عليه أن الأصول يتم تبويبها على أساس درجة ســيولتها إلى أصول ثابتة وأصول متداولة. ولعل هذا التبويب يناسب احتياجات إدارات الوحدة من البيانات المتعلقة برأس المال الثابت و رأس المال العامل، والبيانات التى تيســـر قياس قدرة الوحدة على الوفاء بإلتزاماتها، إلى غير ذلك من البيانات التى تساعد فـــى إتخاذ القرارات.

أما تبويب الأصول فى ظل النظام المحاسبى الموحد فكان على أساس المدلـــول الإقتصادى لكل مجموعة من مجموعات الأصول ، وعلى أساس إمكانية الربـــط بين حسابات الميزانية والمجموعات الواردة بقائمـــة المـــوارد و الإســـتخدامات الرأسمالية.

وطبقا للأساس الإقتصادى تنقسم الأصول إلى نوعين رئيسين:-

١- **أصول تعتبر جزءا من الثروة القومية، أو رأس مال المجتمع ويشمل هـــذا النـــوع** المجموعات الثلاث الأولى مـــن الأصـــول وهـــى الأصـــول الثابتـــة حـــ/ ١١، والمشروعات تحت التنفيذ حـــ/ ١٢، والمخزون حـــ/ ١٣. وقد ميز النظام بين هـــذه المجموعات رغم أنها تعكس جزءا من قدرة المجتمع الإنتاجية، ففرق النظـــام بيـــن الأصول التى تمثل الطاقة الإنتاجية المستخدمة فى الوحدة (الأصول الثابتة) وبيـــن

---

(١) د. على عروس شادى، المرجع السابق، ص ٣٥١ – ٣٥٤.

د. عبدالحى مرعى ، المحاسبة فى وحدات القطاع العام، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ٤٢٨ –٤٣٧.

الأصول التى تعبر عن الطاقة الإنتاجية فى دور الإعداد (المشروعات تحت التنفيذ ، بالإضافة إلى المجموعة الثالثة من الأصول (المخزون) التى تمثل عناصر أساسية المستلزمات السلعية التى تستخدم فى إستغلال الطاقة ومخرجات هذا الإستغلال من إنتاج تام أو غير تام. والهدف من هذه التفرقة هو توفير البيانات اللازمة لحساب المعاملات الإقتصادية الفنية لرأس المال بالنسبة للعمل و الإنتاج لخدمة أغراض التخطيط برامج الإستثمار على المستوى القوى والتغير فى تلك الأصول يعتبر تغيرا فى حجم الإستثمار القومى بالإضافة إلى إعتباره تغيرا فى أصول الوحدة الإقتصادية.

٢- أصول تمثل حقوقا مالية أو نقدية: وتشمل المجموعات الخمس التالية:-

إقراض طويل الأجل حـ/ ١٤، الإستثمارات المالية حـ/ ١٥، مدينون حـ/ ١٦، حسابات مدينة مختلفة حـ/ ١٧، نقدية بالصندوق والبنوك حـ/١٨. والتغير فى تلك الأصول لا يعتبرا تغيرا فى حجم الإستثمار القومى إنما يعتبر من وجهة النظر القومية تحويلات لقيم مالية بين الوحدات الإقتصادية المختلفة رغم أنه يعتبر تغيرا فى الأصول على مستوى الوحدة.

أما الأساس الثانى لتبويب الأصول طبقا للنظام المحاسبى الموحد فهو إمكانية الربط بين الأصول وبين تقسيمات قائمة الموارد و الإستخدامات الرأسمالية. فبالنسبة للمجموعات الثلاث الأولى من الأصول تعتبر الزيادة فيها - ماعدا شراء الأرض و الأصول المشتراة قديمة. من الإستخدامات الإستثمارية. بينما تعتبر الزيادة فى باقى الأصول فى المجموعات الخمس الأخرى من التحويلات الرأسمالية.

ب- **تبويب الخصوم**: التبويب التقليدى المتعارف عليه يقوم على التمييز بين حقوق الملكية (رأس المال الإحتياطيات) وبين حقوق الغير والتى تقسم إلى خصوم ثابتة وخصوم متداولة، وأرصدة دائنة أخرى. وهذا التبويب قد يناسب إحتياجات أصحاب الملكية التى تتمثل فى تحديد القيمة الدفترية لحقوقهم، كما يناسب إحتياجات إدارة الوحدة من معلومات تتعلق بالقدرة على الوفاء بالإلتزامات.

أما تبويب النظام المحاسبى للخصوم فقد جاء على أساس الدلالة الإقتصادية للخصوم وإرتباطها بمصادر التمويل فى قائمة الموارد و الإستخدامات الرأسمالية، وذلك لأن الخصوم تمثل مصادر تمويل النشاط الإقتصادى للوحدة.

وتنقسم مصادر التمويل إلى نوعين:

١- مصادر التمويل الداخلى الذاتى:

وتشمل المجموعات المحاسبية التالية:

رأس المال حـ/ ١٦ ، الإحتيطيات وفائض مرحل حـ/ ٢٢،

مخصصات حـ/ ٢٣.

٢- مصادر التمويل الخارجى (إئتمان):

وتشمل مجموعات الخصوم الباقية وهى:

قروض طويلة الأجل، حـ/ ٢٤، بنوك دائنة حـ/ ٢٥، دائنون حـ/ ٢٦

حسابات دائنة حـ/ ٢٧.

ثانيا: هيكل الميزانية:

ترتب على إختلاف أسس التبويب فى النظام المحاسبى الموحد عما جرى عليه العرف المحاسبى ظهور بعض الإختلافات فى هيكل الميزانية يتمثل فى :-

أ- إستحداث بعض البنود:-

إستحدث النظام بعض البنود فى مجموعات الأصول وأخرى فى مجموعات الخصوم ومن أمثلة ذلك:-

١-حساب المشروعات تحت التنفيذ: والغرض من هذا الحساب تجميع المشروعات المقررة فى الخطة الإستثمارية لتسهيل عملية الرقابة ومتابعة تنفيذها.

٢-حساب الإقراض طويل الأجل: استحدثه النظام المحاسبى وفاء لمتطلبات المساهمة فى أنشطة الوحدات الخرى.

٣-حساب مساهمة الحكومة: لم يرد هذا الحساب قبل نشأة القطاع العام.

ب-إختفاء بعض البنود التى كانت موجودة: مثل:

١-الأصول غير الملموسة: مثل شهرة المحل حيث إنتفى الغرض منها فى القطاع العام، وأصول اخرى كانت ضمن هذه المجموعة لكن النظام وضعها ضمن الأصول الثابتة مثل النفقات الإيرادية المؤجلة.

٢-حساب السندات: لم يعد هناك محل لإصدار السندات لأن وحدات القطاع العام تمول من الخزانة العامة أو الجهاز المصرفى.

٣- التوزيعات المقترحة:

جرى العرف المحاسبى على إظهار التوزيعات المقترحة ضمن الخصـــوم فـــى الميزانية، لكن النظام المحاسبى الموحد قضى بوجوب إجراء التوزيعـــات قبـــل إعـــداد الميزانية، ولذلك يتم تعلية الفائض الموزع على حساب دائنو التوزيعات.

٤- الحسابات النظامية:

قضى النظام المحاسبى الموحد بإلغاء إستخدام الحسابات النظامية على أن يتـــم إثبات المسئوليات المحتملة بملاحظات فى الميزانية.

ج- تغيير كيفية إظهار بعض البنود: ومثال ذلك:

١- إظهار المخصصات فى جانب الخصوم: ينظر للمخصصات من الناحية الإقتصاديـــة على أنها أحد مصادر التمويل الذاتى، وبالتالى تظـــهر هـــذه المخصصـــات ضمـــن الخصوم بعد أن كانت تظهر مطروحة من الأصول المتعلقة بها.

٢- الإستثمارات المالية: طبقا للمحاسبة التقليدية تتم التفرقة بين إستثمارات فى شـــركات تابعة (أصل ثابت) وبين الإستثمارات العادية (أصـــل متـــداول)، امـــا النظـــام المحاسبى فقد وجد بين هذه الأنواع بإعتبارها جميعا من الأصول التى ترتيب حقوقـــا مالية للوحدة.

٣- الإعتمادات المستندية: وقد كانت تظهر ضمن المدينين أو الأرصدة المدينة الأخـــرى دون تفرقة بين إعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة وبين إعتمادات لشراء بضـــائع، لكن النظام المحاسبى الموحد فرق بين هذين النوعين على إعتبار أن الأولـــى مـــن مكونات المشروعات تحت التنفيذ والثانية من حسابات المخزون.

٤- النفقات الإيرادية المؤجلة: وسبق القول أنها كانت تعتبر من الأصـــول الوهميـــة أو الأرصدة المدينة الأخرى، بينما إعتبرها النظام المحاسبى أصلا ثابتا.

وفيما يلى نموذج للميزانية طبقا لما ورد بالنظام المحاسبى الموحد:

الميزانية فى ....

جـ	جـ	البيان	د.م	أرقام المقارنة
		الأصول الثابتة		
	×	أراضى	١١١	×
	×	مبانى وإنشاءات ومرافق	١١٢	×
	×	آلات ومعدات	١١٣	×
	×	وسائل الناتج القومى وإنتقال	١١٤	×
	×	عدد وأدوات	١١٥	×
	×	أثاث ومعدات مكتبية	١١٦	×
	×	الثروة الحيوانية والمائية	١١٧	×
×	×	نفقات إيرادية مؤجلة	١١٨	×
		مشروعات تحت التنفيذ		
	×	تكوين سلعى		
	×	انفاق إستثمارى		
×				
		المخزون		
	×	خامات	١٣١١	×
	×	وقود		
		بعده		

جـ	جـ	البيان	د.م	أرقام المقارنة
		رأس المال		
	×	رأس مال مملوك	٢١١	×
	×	مساهمة الحكومة تسدد	٢١٢	×
×				
		إحتياطيات وفائض مرحل		
	×	إحتياطى قانونى	٢٢١	×
	×	إحتياطى مستثمر فى سندات حكومية	٢٢٢	×
	×	إحتياطى تمويل المشروعات الإستثمارية والتجديدات والتوسعات	٢٢٣	×
	×	إحتياطى عام	٢٢٤	×
	×	إحتياطى سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥	×
	×	إحتياطى إرتفاع أسعار الأصول	٢٢٦	×
	×	إحتياطيات أخرى	٢٢٧	×
×	×	فائض مرحل		

تابع الميزانية فى ....

حـ	حـ	البيان	د م	ارقام للمقارنة
	×	قطع غيار ومهمات	١٣١٣	×
	×	مواد تعبئة وتغليف	١٣١٤	×
	×	مخلفات	١٣١٥	×
	×	إنتاج غير تام واعمال تحت التنفيذ	١٣٢	×
	×	إنتاج تام	١٣٣	
	×	بضائع لدى الغير	١٣٤	
		بضائع بغرض البيع	١٣٥	
		إعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٣٦	
×				
		إقراض طويل الاجل		
	×	إقراض محلى طويل الاجل	١٤١	×
	×	إقراض للخارج طويل الاجل	١٤٢	×
×				

حـ	حـ	البيان	د م	ارقام للمقارنة
	×	مخصص الإهلاك	٢٣١	
	×	مخصص ضرائب متنازع عليها	٢٣٢	
	×	مخصص الديون المشكوك فيها	٢٣٣	
	×	مخصصات اخرى	٢٣٤	
×				
		قروض طويلة الاجل		
	×	قروض محلية طويلة الاجل	٢٤١	
	×	قروض خارجية طويلة الاجل	٢٤٢	
×				
		بنوك دائنة		
	×	سحب على المكشوف	٢٥١	×
	×	قروض قصيرة الاجل	٢٥٢	×
	×	جارى دائن مقابل إعتمادات مستندية	٢٥٣	×
×				
		بعده		

تابع: حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ....

جـ	جـ	جـ	بيـــــــان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة	جـ	جـ	جـ	بيـــــــان	الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة
	×		الفائض المرحل		×		×		العجز المرحل	×	
	×						×				
	×		العجز (منقول)				×		الفائض (منقول)		×
	×		ضرائب دخلية				×		العجز الجارى	٢٨١٢	×
	×		الفائض القابل للتوزيع								
			(مرحل لحساب التوزيع)								
	xx						xx				

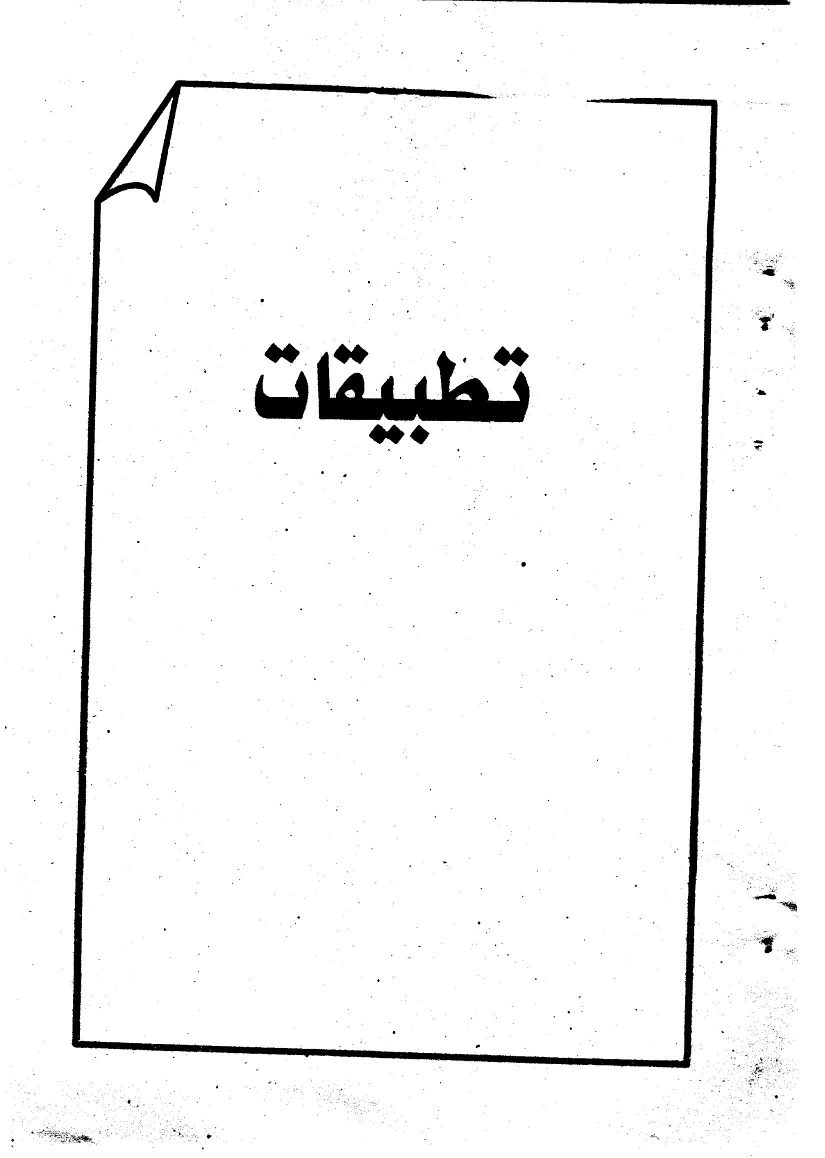
تابع: حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ....

ج	ج	ج	بيـــــان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة	ج	ج	ج	بيـــــان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
			تحويلات جارية تخصيصية						**إيرادات متنوعة**		
	×		تبرعات	٣٦١	×			×	أرباح بيع مخلفات	٤٤٦١	×
	×		إعانات للغير	٣٦٢	×			×	خصم مكتسب	٤٤٦٢	×
	×		تعويضات وغرامات	٣٦٣	×			×	ديون معدومة	٤٤٦٣	×
	×		خسائر رأسمالية	٣٦٤	×			×	ديون سبق إعدامها	٤٤٦٥	×
	×		مصروفات سنوات سابقة	٣٦٥	×			×	أرباح بيع خامات	٤٤٦٥	×
	×		ديون معدومة	٣٦٦	×			×	عمولات		
	×		مخصصات بخلاف مخصصات	٣٦٧	×		×				
	×		الإهلاك								
	×		ضرائب عقارية	٣٦٨	×			×	فرق الإيجار المحسوب	٤٤٧	×
								×	فرق الفوائد المحسوبة	٤٤٨	×
							×				

الميزانية فى ١٩٨٠/٦/٣٠

ج	ج	بيان	د م
	١٠٠٠٠	**الاصول الثابتة**	
	١٠٠٠٠	اراضى	
	١٠٠٠٠٠	مبانى وإنشاءات	١١٢
	٣٠٠٠٠	آلات ومعدات	١١٣
	١٢٠٠٠	وسائل نقل وإنتقال	١١٤
	١١٩٥٠	عدد وأدوات	١١٥
	١٤٠٠٠	اثاث ومعدات مكاتب	١١٦
٢٦٨٩٥٠			
		مشروعات تحت التنفيذ	
	٢٠٠٠٠	تكوين سلعى	١٢١
	٦٠٠٠	إنفاق استثمارى	١٢٢
٢٦٠٠٠			
		المخزون	
	٤٩١٠٠	مستلزمات سلعية	١٣١
	٣٥٠٠	إنتاج غير تام واعمال تحت التنفيذ	١٣٢
	١٢٥٠٠	إنتاج تام	١٣٣
	٧٥٠٠	بضائع بغرض البيع	١٣٥
٧١٦٠٠			
		إستثمارات مالية	
٢٢٠٠٠		إستثمارات فى سندات حكومية	١٥١
		مدينون	
	١٣٠٠٠	عملاء	١٦١
	٢٠٠٠	مدينون متنوعون	١٦٣
١٥٠٠٠			
		حسابات مدينة مختلفة	
	٤٠٠٠	مدينون مختلفون	١٧١
	١٠٠٠	ارصدة مدينة اخرى	١٧٢
	٣٠٠٠	إيرادات جارية وتخصيصية	١٧٣
٨٠٠٠			
		نقدية بالبنوك والصندوق	
	٤٣٠٠٠	بنك جارى جارى	١٨٢
	٤٠٠٠	نقدية بالصندوق	١٨١
٤٧٠٠٠			
٤٥٩٥٥٠			

ج	ج	بيان	د م
		راس المال	
	١٨٠٠٠٠	راس مال مملوك	٢١١
	٤٥٠٠٠	مساهمة الحكومة (تسدد)	٢١٢
٢٢٥٠٠٠			
		إحتياطيات وفائض مرحل	
	٢٥٧١٠	إحتياطى قانونى	٢٢١
	٢٥٧١٠	إحتياطى مستثمر فى سندات حكومية	٢٢٢
	١٨٠٠٠	إحتياطى تمويل المشروعات الإستثمارية والتجديدات والتوسعات	٢٢٣
	١٤٧٦٣	إحتياطى عام	٢٢٤
	٧٠٠٠	إحتياطى سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥
	١٤٠١٠	إحتياطى إرتفاع اسعار الاصول	٢٢٦
١٠٠١٩٣			
		المخصصات	
	٣٨٩٥٠	مخصص الإهلاك	١٣١
	٧٠٠	مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	١٣٢
	٣٥٠٠	مخصصات اخرى	
٤٣١٥٠			
		قروض طويلة الاجل	
٢٤٠٠٠		قروض محلية طويلة الاجل	٢٤١
		بنوك دائنة	
١٥٠٠٠		جارى دائن مقابل إعتمادات مستندية	٢٥٣
		دائنون	
	٢٥٢٠٠	موردون	٢٦١
	٥٦٠٠	دائنون متنوعون	٢٦٣
	١٣٠٧	دائنو توزيعات	٢٦٤
٤٠٢٠٧			
		حسابات دائنة مختلفة	
	٢٠٠٠	دائنون مختلفون	٢٧٢
	٣٥٠٠	ارصدة دائنة اخرى	٢٧٣
	٦٥٠٠	مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
١٢٠٠٠			
٤٥٩٥٥٠			



تطبيقات

تمرين رقم (١)

فيما يلى أرصدة الحسابات المستخرجة من دفاتر إحدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٩٣/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات)

أرصدة مدينة : -

٣٥٠٠٠ أجور نقدية - ٤٠٠٠ مزايا عينية - ٣٣٠٠٠ تأمينات إجتماعية - ٨٦٠٠٠ مستلزمات سلعية - ٧٥٠٠ مستلزمات خدمية - ١٧٠٠ ضرائب أخرى - ٩٥٠٠ إهلاك - ٣٦٠٠ إيجارات فعلية - ٦٨٠٠ فوائد محلية - ٥٠٠ خسائر رأسمالية - ٢٥٠ ديون معدومة - ٢٠٠ ضرائب دخلية .

أرصدة دائنة : -

٢٩٥٠٠٠ صافى مبيعات إنتاج تام - ٢٠٠٠ مشغولات داخلية - ٢٥٠٠ إيرادات تشغيل للغير - ٢٨٠٠ إيرادات أ . مالية - ٤٠٠ فوائد دائنة - ٦٠٠ إيرادات متنوعة .

وعند الجرد فى ذلك التاريخ تبين ما يلى : -

١- تبلغ إهلاكات الفترة الأخيرة ٤٠٠٠ جنيه منها ٥٠٠ جنيه تخص أصول تم إهلاكها دفترياً .

٢- لم تقيد بالدفاتر مشغولات داخلية تامة تتمثل فى إثاث ومعدات مكاتب تكلفتها ١٠٠٠ جنيه .

٣- تبلغ رسوم الإنتاج على المستلزمات السلعية المشتراه خلال العام ٥٠٠٠ ج ورسوم الإنتاج عن المخزون منها أول العام وآخره ٥٠٠ جنيه ، ٦٠٠ج على التوالى .

٤- بفحص الحسابات الشخصية المدينة تقرر إعدام دين قدره ١٥٠ جنيه على أحد عملاء القطاع الخاص أعمال ، كما تبين أن الديون المشكوك فى تحصيلها ٤٠٠ جنيه .

٥- يبلغ فرق الإيجار المحسوب ١٠٠٠ جنيه وفرق الفوائد المحسوبة ٣٠٠٠ج .

٦- تبلغ تكلفة مخزون الإنتاج التام ٨٠٠٠ج وقيمته بأسعار البيع ١١٢٠٠جنيه علما بأن تكلفة المخزون أول السنة ١٠٠٠٠ جنيه وقيمته بأسعار البيع ١٣٨٠٠ جنيه .

٧- تبلغ تكلفة مخزون الإنتاج غير التام ١٢٠٠ جنيه ، علما بأن تكلفة المخزون أول السنة ٩٠٠ جنيه .

والمطلوب :-

أولاً : قيود التسوية اللازمة .

ثانياً : تصوير حـ / العمليات الجارية (المرحلتين الأولى والثانية فقط) .

أولاً قيـــــود التســــــوية

٤٠٠٠		من حـ / الإهـــــــلاك
	٣٥٠٠	إلى حـ / مخصص الإهلاك
	٥٠٠	إلى حـ / إحتياطى إرتفاع أسعار أصول
١٠٠٠		من حـ / تكوين سلعى
		إثاث ومعدات مكاتب
	١٠٠٠	إلى حـ / مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
٤٩٠٠		من حـ / ضرائب ورسوم سلعية
		رسوم إنتاج
	٤٩٠٠	إلى حـ / مستلزمات سلعية
١٥٠		من حـ / ديون معدومـــــــة
	١٥٠	إلى حـ / عملاء قطاع خاص ـ أعمال
٤٠٠		من حـ / مخصصات بخلاف الإهلاك
	٤٠٠	إلى حـ / مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها
٥٠٠٠		من حـ / المصروفات التحويلية الجارية
		٢٠٠٠ فـــرق الإيجار المحسوب
		٣٠٠٠ فـــرق الفـــوائد المحسوبة
	٥٠٠٠	إلى حـ / إيرادات تحويلية
		٢٠٠٠ فـــرق الإيجار المحسوب
		٣٠٠٠ فـــرق الفوائد المحسوبة
١٠٠٠٠		من حـ / تغير مخـــزون إنتاج تام بالتكلفة
	١٠٠٠٠	إلى حـ / مخـــزون إنتاج تام (أول المدة)
		إقفـــــال مخزون تام أول المـــــدة
٨٠٠٠		من حـ / مخزون إنتاج تام (آخر المدة)
	٨٠٠٠	إلى حـ / تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة
		إثبات مخزون تام آخـــر المــــــدة

مدين	دائن	البيان
٦٠٠		من حـــ / إيرادات النشاط الجارى ٦٠٠ حـــ/ فرق تقييم تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة
	٦٠٠	إلى حـــ / مصروفات تحويلية جارية ٦٠٠ حـــ / فرق تقييم تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة
٩٠٠		من حـــ / تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة
	٩٠٠	إلى حـــ / مخزون إنتاج غير تام (أول المدة) إقفـــــال مخزون غير تام أول المـــــدة
١٢٠٠		من حـــ / مخزون إنتاج غير تام (آخر المدة)
	١٢٠٠	إلى حـــ / تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة إثبـــــات مخزون غير تام آخر المـــــدة

حـــ / العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٩٢/٦/٣٠

إستخدامـــــات		المـــوارد	
	الأجـــور		**إيرادات النشاط الجارى**
٣٥ ٠٠٠	أجـــور نقــدية	٢٩٥ ٠٠٠	صافى مبيعات إنتاج تام
٤ ٠٠٠	مزايـــا عينية	(٢٠٠٠)	تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة
٣٣ ٠٠٠	تأمينات إجتماعية	(٦٠٠)	فرق تقويم تغير مخزون إنتاج تام
٨١ ١٠٠	مستلزمات سلعية	٣٠٠	تغير مخزون إنتاج غير تـــام
٧ ٥٠٠	مستلزمات خدمية	٣٠٠٠	مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
	مصروفات تحويلية جارية	٢٥٠٠	إيرادات تشغيل للغيـــر
٤٩٠٠	رســـــوم إنتاج		
١٧٠٠	ضرائب أخرى		
١٢ ٥٠٠	إهــــــلاك		
٣٦٠٠	إيجارات فعلية		
٢٠٠٠	فرق الإيجار المحسوب		
٦٨٠٠	فـــوائد محلية		
٣٠٠٠	فرق الفوائد المحسوبة		
(٦٠٠)	فرق تقويم تغير مخزون إنتاج تام		
١١٢٧٠٠	فـــائض النشـــاط الجـــارى *		
	مرحـــل *		
٢٩٨٢٠٠		٢٩٨٢٠٠	

تابع حساب العمليات الجارية

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
	تحويلات جارية اتفاقا	١١٢٧٠٠	فـائض النشـاط الجـارى " منقـول
٥٠٠	القرارات تصيصية	٢٨٠٠	"
٤٠٠	خسائر راسمالية		إيرادات اوراق ماليـة
٤٠٠	ديون معدومة	٤٠٠	إيرادات تحويليـة
٢٠٠	مخصصات بخلاف الإهلاك	٦٠٠	فـوائد دائنـة
	ضرائب دخلية	٢٠٠٠	إيرادات متنوعـة
١٢٠ ٠٠٠		٣٠٠٠	فرق الإيجار المحسوب
	الفـائض القـابل للتوزيـع		فرق الفوائد المحسوبة
١٢١ ٥٠٠		١٢١ ٥٠٠	

تمرين رقم (٢)

فيما يلى بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر إحدى وحدات القطاع العام بتاريخ ١٩٨٧/٦/٣٠ (المبالغ بالجنيهات)

أصول وإستخدامات :ـ

١٥٠٠٠ مخزون مستلزمات سلعية (منها ٤٠٠٠ رسوم جمركية) ٨٠٠٠ مخزون إنتاج تام (قيمة المخزون بأسعار البيع ١٢٠٠٠) ـ ١٣٠٠٠ عملاء ـ ٧٠٠ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ٢٠٠ أرصدة مدينة أخرى ـ ٣٠٠٠٠ أجور نقدية ـ ٣٠٠٠ مزايا عينية ـ ٦٠٠٠ مساهمة الوحدة فى التأمينات الإجتماعية ـ ١٧٠٠٠ مستلزمات سلعية ٢٠٠٠ خدمية ـ ٩٢٠ ضرائب أخرى ـ ٩٠٠٠ إهلاك ـ ٨٠٠ إيجارات فعلية ـ ١٠٠٠ فوائد محلية ـ ٨٠ مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك ـ ٧٠ ضرائب دخلية .

خصوم وموارد :ـ

١٧٠٠٠ مخصص إهلاك ـ ٥٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ـ ٩٢٠٠ موردون ـ ٩٠٠ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ـ ١٠٠٠٠٠ صافى مبيعات إنتاج تام ـ ١٢٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ـ ٣٠٠٠ إيرادات تشغيل للغير ـ ٨٠٠ خدمات مباعة ـ ٥٠٠ إيرادات أوراق مالية ـ ٦٠٠ فوائد دائنة ـ ٨٠٠ إيرادات متنوعة.

وعند الجرد فى التاريخ المذكور تجمعت المعلومات التالية :ـ

١ـ بلغت تكاليف مراكز الخدمات الإجتماعية فى الفترة الأخيرة ١٥٠٠ جنيه تفاصيلها (٧٥٠ أجور نقدية ـ ٣٠ مزايا عينية ـ ١٧٠ مساهمة الوحدة فى التأمينات الإجتماعية ـ ٣٠٠ مستلزمات سلعية ـ ١٠٠ مستلزمات خدمية ـ ١٥٠ إهلاك) مع العلم بأن ما تم إستقطاعه من العاملين كمساهمة فى هذه الخدمات ٢٠٠ جنيه .

٢ـ بلغت الرسوم الجمركية عن المستلزمات السلعية المستوردة خلال العام ٥٠٠٠ جنيه ، كما تبلغ تكلفة مخزون المستلزمات السلعية آخر العام ٩٠٠٠ جنيه منها ٢٥٠٠ ج رسوم جمركية .

٣ـ تبين عند جرد مخزون المستلزمات السلعية أن هناك عجزاً فى مخزن الخامات الرئيسية يبلغ ٢٠٠ جنيه ، وهذا العجز يدخل ضمن المعدلات الطبيعية .

٤ـ تبلغ إهلاكات الفترة الأخيرة ٣٠٠٠ جنيه منها ٥٠٠ جنيه خاصة بأصول تم إهلاكها دفترياً .

٥ــ بفحص دفاتر العملاء تبين أن هناك ديوناً معدومة على بعض العملاء قطاع خـــاص أعمال قيمتها ٦٠٠ جنيه ، و تبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٥٠٠ جنيه .

٦ــ يبلغ فرق الإيجار المحسوب ٥٠٠ جنيه ، وفرق الفوائد المحسوبة ٨٠٠ جنيه .

٧ــ تم بيع سيارات قديمة بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه ، علما بأن قيمتها الدفترية ١٧٠٠٠ جنيـــه ومخصص إهلاكها ٧٠٠٠ جنيه .

٨ــ تبلغ تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر العام ٦٠٠٠ جنيه (علما بأن قيمته على أســاس أسعار البيع ٩٠٠٠ جنيه) .

٩ــ بفحص حسابات الموردين تبين أنها تشتمل على مبلغ ٥٠٠ جنيه تمثـــل خصومـــات ممنوحة منهم للوحدة ولكنها لم تسجل دفتريا فى حينه .

١٠ــ كانت المقدمات والمستحقات آخر العام كالأتى : ــ ٢٠٠ جنيه إيجـــارات مخـــازن مقدمة ــ ١٠٠ فوائد دائنة مستحقة منها ٣٠ جنيه ضرائب محجوزة عند المنبع .

والمطلــوب :ــ إعداد قيود التسوية .

ــ تصوير حساب العمليات الجارية (المرحلتين الأولي والثانية فقط) .

الحـــــــــــل

أولا: قيـــــــــود اليوميـــــــــة

١٥٠٠		من حــ / المزايـــــا العينية
	٧٥٠	إلى حــ / أجـــور نقديـــــة
	٣٠	إلى حــ / مزايـــــا عينيـــــة
	١٧٠	إلى حــ/ تأمينات إجتماعية
	٣٠٠	إلى حــ / مستلزمات سلعية
	١٠٠	حــ / مستلزمات خدميـــــــة
	١٥٠	إلى حــ / الإهـــــــلاك
		إثبـــــات المزايـــــا العينيـــــة
٢٠٠		من حــ / أرصدة دائنة متنوعـــــة
		حــ / مساهمة العاملين فى المزايـــــا
	٢٠٠	إلى حــ / المزايـــــا العينيـــــة
		تخفيض المزايا بمقدار مساهمة العاملين فيها

البيان		
من حـ / رسوم جمركية عن المستخدم		٦٥٠٠
إلى حـ / المستلزمات السلعية	٦٥٠٠	
إثبات الرسوم الجمركية عن المستخدم من المستلزمات السلعية		
من حـ / المستلزمات السلعية خامات رئيسية		٢٠٠
إلى حـ / مخزن الخامات	٢٠٠	
إثبات العجز فى مخزن الخامات		
من حـ / الإهلاك		٣٠٠٠
إلى حـ / مخصص الإهلاك	٢٥٠٠	
إلى حـ / إحتياطى إرتفاع أسعار أصول	٥٠٠	
إثبات الإهلاك عن الفترة الأخيرة		
من حـ / مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها		٥٠٠
من حـ / الديون المعدومة		١٠٠
إلى حـ / عملاء قطاع خاص	٦٠٠	
إثبات الديون المعدومة		
من حـ / مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك		٥٠٠
إلى حـ / مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	٥٠٠	
إثبات تكوين مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها		
من حـ / فرق الإيجار المحسوب		٥٠٠
إلى حـ / فرق الإيجار المحسوب	٥٠٠	
إثبات فرق الإيجار المحسوب		
من حـ / فرق الفوائد المحسوبة		٨٠٠
إلى حـ / فرق الفوائد المحسوبة	٨٠٠	
إثبات فرق الفوائد المحسوبة		
من حـ / مخصص إهلاك السيارات		٧٠٠٠
من حـ / مدينون مختلفون		٩٠٠٠
حـ / مدينو بيع أصول		
من حـ / خسائر رأسمالية		١٠٠٠
إلى حـ / وسائل نقل وإنتقال	١٧٠٠٠	
إقفال حـ/ مخصصات إهلاك السيارات مع إستحقاق ثمن البيع		

حـ / العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٩٢/٦/٣٠

إستخدامـــــات

البيان	جزئى	كلى
(١) الأجـــور هـ / ٣١		٣٩٢٥٠
أجور نقدية	٢٩٢٥٠	
مزايا عينية	٤٢٧٠	
تأمينات إجتماعية	٥٨٣٠	
(١) المستلزمات السلعية /٣٢		١٠٤٠٠
(٣) المستلزمات السلعية هـ / ٣٣		١٩٠٠
(٤) مصروفات تحويلية جارية هـ / ٣٥		٢١١٧٠
رســوم جمركية عن المستخدم	٦٥٠٠	
ضرائب اخــرى	٩٢٠	
الإهـــلاك	١١٨٥٠	
إيجــارات فعلية	٦٠٠	
فرق الإيجار المحسوب	٥٠٠	
فـــوائد محليـــة	١٠٠٠	
فرق الفوائد المحسوبة	٨٠٠	
فرق تقويم التغير فى مخزون إنتاج تام	(١٠٠٠)	
فـائض النشـــاط الجـــارى (رصـيد مرحـــل)		٣٩٩٨٠
		١١٢٨٠٠
(٥) تحويلات جارية تخصيصية هـ /٣٦		١٧٨٠
خسائر رأسمالية	١٠٠٠	
ديون معدومة	١٠٠	
ضرائب دخلية	١٠٠	
مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك	٥٨٠	
الفــائض القــابل للتوزيــع (رصيد)		٤٢ ٠٠٠
		٤٣٧٨٠

المـــــوارد

البيان	جزئى	كلى
(١) إيرادات النشاط الجاري هـ / ٤١		١١٢٨٠٠
صافى مبيعات إنتـــاج تـــام	١٠٠٠٠٠	
التغير فى مخزون إنتاج تام بالتكلفة	(٢٠٠٠)	
فرق تقويم التغير فى مخزون إنتاج تام	(١٠٠٠)	
مشغولات داخلية بالتكلفة	١٢٠٠٠	
إيرادات تشغيل للغير	٣٠٠٠	
خدمـــات مباعـــة	٨٠٠	
		١١٢٨٠٠
فـائض النشـــاط الجـــارى (رصـيد منقـــول)		٣٩٩٨٠
(٢) إيرادات أوراق مـــالية هـ/ ٤٣		٥٠٠
(٣) إيرادات تحويليـــة		٣٣٠٠
فوائد دائنـــة	٧٠٠	
إيرادات متنوعـــة	١٣٠٠	
فرق الإيجار المحسوب	٥٠٠	
فرق الفوائد المحسوبة	٨٠٠	
		٤٣٧٨٠

تمرين رقم (٣)

فيما يلى بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر إحدى وحدات القطاع العام المصرية بتاريخ ٣٠ يونيو ١٩٩٢ " المبالغ بالمائة جنيه "

أرصدة مدينة : ـ

١١٠٠٠ مخزون إنتاج تام " قيمته بسعر السوق ١٢٠٠٠ ـ ٥٥٠٠٠ أجور نقدية ـ ٦٠٠٠مزايا عينية ـ ٩٠٠٠ تأمينات إجتماعية ـ ٨٢٠٠٠ مستلزمات سلعية ـ ١٠٠٠٠ مستلزمات خدمية ـ ٩٠٠ ضرائب أخرى ـ ١٣٠٠ إهلاك ـ ٨٠٠ إيجارات فعلية ـ ٦٠٠ فوائد محلية ـ ٢٠٠ تعويضات وغرامات ـ ١٠٠ خسائر رأسمالية ـ ١٠٠ ديون معدومة ـ ١٥٠ ضرائب عقارية ـ ٢٥٠ ضرائب دخلية .

أرصدة دائنة : ـ

٢٩٠٠٠٠ صافى مبيعات إنتاج تام ـ ٣٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ـ ١٠٠٠ إيرادات تشغيل للغير ـ ١٢٠٠ إعانات إنتاج ـ ١٢٠٠ إيرادات أوراق مالية ـ ٦٠ إيجارات دائنة ـ ١٥٠ فوائد دائنة ـ ١٠٠ إيرادات متنوعة .

وعند الجرد فى ذلك التاريخ تبين لك مايلى :ـ

١ـ أن مخزون الإنتاج التام آخر المدة بالتكلفة ١٣٢٠٠ وبسعر السوق ١٧٦٠٠ ج .

٢ـ تبلغ إهلاكات الفترة الأخيرة ٢٠٠٠ جنيه منها ٥٠٠ جنيه تخص أصول ثابتة تم إهلاكها دفترياً

٣ـ تبلغ الرسوم الجمركية المستحقة على المستلزمات السلعية المستوردة خلال العام ٦٠٠٠ جنيه ، والرسوم الجمركية على المخزون منها أول العام وآخره ٨٠٠ ، ١٠٠٠ جنيه على التوالى .

٤ـ أعدم دين قيمته ٢٥٠ جنيه على أحد عملاء القطاع الخاص .

٥ـ القيمة الإيجارية المقدرة ١٠٠٠جنيه ويبلغ إهلاك المبانى ٦٥٠ جنيه .

٦ـ تبلغ الفوائد المحسوبة بمعدل وزارة المالية ٩٥٠ جنيه .

٧ـ كانت المستحقات والمقدمات كما يلى:

٣١٠٠ إيجار وسائل نقل مقدم

٦٠٠ إعلان مستحق

والمطلــوب :-

إعداد حـــ / العمليات الجارية (المرحلتين الأولى والثانية) عـــن الســنة النتهيــة فـــى ١٩٩٢/٦/٣٠ وذلك بعد إجـــــراء ما يلزم من قيود للتسويـــات الجـــــردية " قيود الإقفال غير المطلوبة "

أولا قيـــــود التسويـــــة الجـــــرديـــــة :-

١١ ٠٠٠		من حـــ / التغير فى مخزون الإنتاج التام بالتكلفة
	١١ ٠٠٠	إلى حـــ / مخزون إنتاج تام (أول المدة)
		إقفال حـــ/ المخزون من الإنمتاج التام أول المدة
١٣ ٢٠٠		من حـــ / مخزون إنتاج تام (آخر المدة)
	١٣ ٢٠٠	إلى حـــ / التغير فى مخزون الإنتاج التام بالتكلفة
		إثبـــات حـــ / المخزون من الإنتاج التام آخر المدة
٢٤٠٠		من حـــ / فرق تقويم التغير فى مخزون إنتاج تام
	٣٤٠٠	إلى حـــ / فرق تقويم التغير فى مخزون إنتاج تام ٭
		إثبـــات فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام
٢٠٠٠		من حـــ / الإهـــلاك
	١٥٠٠	إلى حـــ مخصص الإهـــلاك
	٥٠٠	إلى حـــ / إحتياطى إرتفاع أسعار أصول
		إثبـــات الإهـــلاك الذى يخص الفترة
٥٨٠٠		من حـــ / رسوم جمركية عن المستخدم
	٥٨٠٠	إلى حـــ / مستلزمات سلعية
		إثبات الرسوم الجمركية عن المستخدم من المستلزمات السلعية

٭ تم التوصيل إلى فرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام كما يلى :-

التغير بسعر البيع - التغير بالتكلفة = (١٧٦٠٠ - ١٢٠٠٠) - (١٣٢٠٠ - ١١٠٠٠) (آخر - أول) - (آخر - أول) = ٥٦٠٠ - ٢٢٠٠ = ٣٤٠٠

٢٥٠		من حـــ / الديـــون المعدومـــة
	٢٥٠	حـــ / عمـــلاء قطـــاع خاص
		إثبـــات الديون المعدومة على أحد العملاء

٣٥٠		من حـ / فـــرق الإيجار المحسوب
	٣٥٠	إلى حـ / فـــرق الإيجار المحسوب
		إثبـــات فـــرق الإيجار المحسوب
٣٥٠		من حـ / فـــرق الفوائد المحسوبة
	٣٥٠	إلى حـ / فـــرق الفوائد المحسوبة
		إثبـــات فـــرق الفوائد المحسوبة
٣١٠٠		من حـ / الأرصدة المدينة الاخرى
		تأجير معـــدات ووسائل نقـــل مقدم
	٣١٠٠	إلى حـ / المستلزمـــات السلعيـــة
		تأجير معـــدات ووسائل نقـــل
٦٠٠		من حـ / المستلزمات الخدمية
		نشر وإعلان ومصروفات طبع ودعاية وإستقبال
	٦٠٠	إلى حـ / المـــوردون
		إثبـــات الإعـــلان المستحق

حـ / العمليات الجارية عن السنة المنتهية في ١٩٨٨/٦/٣٠

إستخدامــات

٧٠٠٠٠		(١) الأجــور هـ / ٣١
	٥٥٠٠٠	أجور نقدية
	٦٠٠٠	مزايا عينية
	٩٠٠٠	تأمينات إجتماعية
٧٦٢٠٠		(٢) المستلزمات السلعية /٣٢
٧٥٠٠		(٣) المستلزمات السلعية هـ / ٣٣
١٥٥٠٠		(٤) مصروفات تحويلية جارية هـ / ٣٥
	٥٨٠٠	رســوم جمركية عن المستخدم
	٩٠٠	ضرائب أخــرى
	٣٣٠٠	الإهــــلاك
	٨٠٠	إيجــارات فعلية
	٣٥٠	فرق الإيجار المحسوب
	٦٠٠	فــوائد محليــة
	٣٥٠	فرق الفوائد المحسوبة
	٣٤٠٠	فرق تقويم التغير في مخزون إنتاج تام
١٣١٦٠٠		فــائض النشــاط الجــاري (رصــيد مرحـــل)
٣٠٠٨٠٠		
١٠٥٠		(٥) تحويلات جارية تخصيصية هـ /٣٦
	٢٠٠	تعويضات وغرامات
	١٠٠	خســائر رأسماليــة
	٣٥٠	ديون معدومة
	٢٥٠	ضرائب دخلية
	١٥٠	ضرائب عقارية
١٣٢٧٦٠		الفــائض القــابل للتوزيـــع (رصيد)
١٣٣٨١٠		

الموارد

٢٩٩٦٠٠		(١) إيرادات النشاط الجاري هـ / ٤١
	٢٩٠٠٠٠	صافي مبيعات إنتــاج تــام
	٢٢٠٠	التغير في مخزون إنتاج تام بالتكلفة
	٣٤٠٠	فرق تقويم التغير في مخزون إنتاج تام
	٣٠٠٠	مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
	١٠٠٠	إيرادات تشغيل للغير
		(٢) الإعــــانات هـ / ٤٢
	١٢٠٠	إعــانات إنتــاج
٣٠٠٨٠٠		
١٣١٦٠٠		فــائض النشــاط الجــاري (رصــيد منقــول)
١٢٠٠		(٣) إيرادات أوراق مــالية هـ/ ٤٣
١٠١٠		(٣) إيرادات تحويليـــة هـ / ٤٤
	٦٠	إيجارات دائنة
	١٥٠	فوائد دائنـــة
	١٠٠	إيرادات متنوعـــة
	٣٥٠	فرق الإيجار المحسوب
	٣٥٠	فرق الفوائد المحسوبة
١٣٣٨١٠		

تم بحمد الله